DUMITRU
POPA
GLIGOR

Contabilitate teoretică

Manual pentru licee economice, anul I

EDITURA DIDACTICĂ
ȘI PEDAGOGICĂ,
BUCUREȘTI — 1974

Scanned with OKEN Scanner

EVIDENȚA ECONOMICĂ

A. EVIDENȚA ECONOMICĂ, COMPONENTĂ A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL

Din cele mai vechi timpuri, omul a muncit, transformînd obiectele din natură potrivit nevoilor sale. Acest *proces de muncă* este în același timp un *proces de producție.*

În cadrul procesului de producție, oamenii acționează asupra diferitelor obiecte pentru a le adapta nevoilor lor. Acestea sînt *obiecte ale muncii* (materii prime, materiale auxiliare etc.).

Pentru a-și ușura procesul de muncă, omul, acționînd asupra obiectului muncii, s-a ajutat cu diferite instrumente (scule, unelte, mașini etc.). Acestea formează *mijloacele de muncă.*

Obiectele muncii, împreună cu mijloacele de muncă, formează *mijloacele de producție.*

Din procesul de producție rezultă *produse,* adică bunuri cu noi valori de întrebuințare, dobîndite în timpul procesului de producție.

Repetarea continuă a procesului de producție se numește *proces de reproducție.*

Procesul de reproducție desfășurat în condițiile economiei socialiste, cu o bază materială mereu sporită, formează *procesul de reproducție socialistă lărgită.* Cu cît mijloacele de producție sînt folosite mai organizat, mai eficient și mai economic, cu atît rezultatele activității desfășurate sînt mai bune și procesul reproducției poate fi reluat la un nivel sporit.

La baza organizării și conducerii științifice a oricărei activități trebuie să stea o documentare, o informare cît mai completă și mai amănunțită, privind cele mai diverse aspecte, legate în mod direct sau indirect de activitatea avută în vedere.

Totalitatea mijloacelor și lucrărilor efectuate în acțiunea de documentare, de informare și investigare pe care diferitele organe de conducere sau de execuție le folosesc în scopul cunoașterii cît mai depline a celor mai diverse aspecte legate de activitatea lor formează *sistemul informațional.*

Acest sistem cuprinde : informarea și documentarea tehnică din toate domeniile producției, informarea și documentarea științifică din cele mai

diverse domenii, informarea și documentarea economico-financiară, de conjunctură economică și comercială etc.

O informare de bună calitate presupune : *culegerea, transmiterea, prelucrarea și valorificarea completă, nedeformată și operativă* a materialului informativ dintr-un anumit domeniu de activitate.

Ca parte integrantă a sistemului informațional, *evidența economică* procură organelor de conducere din întreprinderi și din instituții, precum și celor din unitățile ierarhic superioare, informațiile cu caracter economic și financiar legate de activitatea desfășurată, necesare pentru cunoașterea și controlul acesteia, precum și pentru orientarea justă a activității viitoare. De aceea, pentru organele de conducere și chiar pentru cele de execuție din toate domeniile de activitate economică sau financiară, informațiile procurate de diferitele forme de evidență economică prezintă un deosebit interes și sînt de foarte mare utilitate.

B. ISTORICUL EVIDENȚEI

In toate timpurile oamenii au simțit nevoia să țină socoteala uneltelor, a sculelor, a rezervelor de bunuri materiale care urmează să intre în procesul de prelucrare, și a diverselor aspecte ale activității lor.

Deci, ca preocupare de a înscrie și a ține socoteala anumitor aspecte legate de activitatea desfășurată, *evidența a apărut în mod firesc, din necesitatea de cunoaștere a omului.*

La început, însemnările de evidență aveau un caracter sporadic și se făceau în formă rudimentară. Cu timpul, ca urmare a dezvoltării atît a forțelor de producție cît și a relațiilor de producție, necesitățile de cunoaștere ale omului au sporit și atunci și însemnările de evidență au căpătat un caracter organizat.

După urmele rămase din vremurile *comunei primitive*, însemnările de evidență aveau în acel timp caracterul răbojului (crestături pe bețe sau prăjini, funii înnodate, însemnări pe table cerate, foi de papirus etc.). De obicei, se ținea evidența uneltelor de muncă și a produselor aparținînd colectivității (tribului).

Din timpul *orînduirii sclavagiste* au rămas însemnări care dovedesc că se ținea evidența sclavilor (capete de sclavi), deoarece aceștia puteau fi cumpărați sau vînduți, formau, deci, o parte din averea stăpînului de sclavi. De asemenea, în acele timpuri, negustorul ținea evidența mărfurilor și profiturilor, cămătarul ținea evidența datornicilor și a dobînzilor de încasat, statul ținea evidența populației și a impozitelor de încasat etc. Evidența prezenta forme organizate, se ținea pe suluri de papirus, pe pergament, iar mai tîrziu în registre confecționate din hîrtie, folosind pentru exprimarea înregistrărilor evaluarea în bani.

În *orînduirea feudală* se ținea evidența iobagilor, a diferitelor feluri de dijmă pe care aceștia erau obligați să le dea feudalului. În această perioadă apar cărți în care se dau îndrumări în legătură cu felul cum trebuie ținută evidența diferitelor bunuri, a sumelor de încasat etc.

În *orînduirea capitalistă*, obiectul evidenței îl formează capitalul, profitul etc. Evidența prezintă forme avansate și perfecționate care asigură

Scanned with OKEN Scanner

o informare rapidă și detaliată asupra activității diferitelor compartimente ale unității economice capitaliste și asupra rezultatelor obținute din exploatarea muncii salariate.

În *orînduirea socialistă*, evidența are ca obiect procesul reproducției socialiste lărgite, desfășurat în scopul satisfacerii cît mai depline a nevoilor materiale și culturale mereu crescînde ale membrilor societății. Ea cuprinde, în sfera sa de cercetare și înregistrare, cele mai variate aspecte ale vieții omului. În acest scop, ea se prezintă ca un tot unitar, cuprinzînd într-un sistem închegat de *evidență economică* trei forme de evidență : operativă, contabilă și statistică.

C. FORMELE EVIDENȚEI ECONOMICE

Mijloacele și metodele de înregistrare și prezentare folosite în cadrul evidenței economice socialiste sînt diferite. Avînd în vedere varietatea de mijloace și metode, se desprind trei forme ale evidenței economice : evidența operativă, contabilitatea și statistica.

Aceste forme au ca obiect comun procesul reproducției socialiste lărgite.

Deosebirea dintre aceste forme constă în faptul că fiecare folosește metode diferite în ceea ce privește identificarea (cunoașterea), colectarea, prelucrarea și prezentarea datelor.

Evidența operativă constă în înscrierea faptelor economice, financiare etc., în documente (tablouri, situații, registre), sau în reflectarea grafică a constatărilor făcute cu ajutorul aparatelor, al instrumentelor tehnice etc.

Înregistrările care alcătuiesc evidența operativă se efectuează :

— în momentul în care s-a produs procesul economic care se evidențiază ;

— la locul unde s-a desfășurat procesul respectiv.

Din aceste caracteristici, rezultă că evidența operativă cuprinde totalitatea documentelor (de exemplu, bonurile de vînzare, fișa de magazie, fișa de pontaj) întocmite pentru consemnarea operațiilor economice sau financiare de un anumit fel. De asemenea, evidența operativă cuprinde înregistrările făcute în anumite registre, ca : registrul scrisorilor intrate sau al scrisorilor ieșite, condica de prezență, jurnalul de casă, borderoul încasărilor zilnice, borderoul vînzărilor zilnice.

În cadrul evidenței operative se cuprind și înregistrările făcute sub formă de diagrame sau tabele, pe baza constatărilor obținute cu ajutorul unor mijloace tehnice (termometre, manometre, voltmetre, contoare, apometre etc.).

Evidența operativă este strîns legată de planificarea operativă și este astfel organizată încît să poată asigura obținerea imediată a relațiilor și indicatorilor necesari pentru urmărirea îndeplinirii sarcinilor de plan pe un anumit loc de producție. Ea cuprinde o anumită formă de organizare, grupare și înregistrare a datelor primare de evidență, de exemplu : evidența materialelor la depozit, evidența pontajului etc.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea cuprinde totalitatea lucrărilor de înregistrare, grupare, însumare și prezentare, în expresie bănească, a diferitelor aspecte ale procesului reproducției din cadrul unei unități economice, bugetare etc., prin folosirea de mijloace și procedee proprii, cu respectarea unor norme și reguli precise. În țara noastră conducerea metodologică a contabilității o are Ministerul Finanțelor.

Statistica cuprinde totalitatea lucrărilor de înregistrare, prelucrare și prezentare a fenomenelor social-economice, de masă dintre cele mai variate, a aspectelor legate de existența omului, a activității economice etc.

Statistica depășește cadrul procesului reproducției ; ea cuprinde și alte laturi ca : fenomene naturale, culturale, demografice etc. Întrucît toate aceste aspecte influențează sau condiționează activitatea economică, ele sînt cuprinse printre obiectivele evidenței economice.

Specificul statisticii constă în caracterul de masă al proceselor supuse observării, precum și în mijloacele și procedeele proprii folosite atît pentru culegerea datelor, pentru înregistrarea și prelucrarea lor, cît și pentru prezentarea rezultatelor acestor prelucrări. Printre mijloacele proprii folosite pentru culegerea datelor se pot menționa : observarea directă, ancheta, recensămîntul, iar ca mijloace de prezentare : tabelele, reprezentările grafice (diagramele etc.).

Conducerea metodologică a statisticii în țara noastră este exercitată de Direcția Centrală de Statistică.

Aspectele variate ale vieții economice și sociale și obiectivele care se urmăresc prin evidența economică fac necesare aceste trei forme ale evidenței economice. Astfel, punctul de plecare al reflectării în evidența economică a procesului reproducției socialiste lărgite îl formează, de regulă, înregistrările efectuate în documente și, uneori, înregistrările făcute direct în evidența operativă.

Contabilitatea și statistica folosesc atît datele înscrise în documente, cît și cele procurate de evidența operativă. Ele prelucrează, sistematizează și înregistrează, după reguli proprii, și cu ajutorul unor mijloace proprii, tot materialul informativ cules din documente și din înregistrările de evidență operativă, precum și datele obținute în afara acestora. De asemenea, la sfîrșitul unei anumite perioade de activitate (lună, trimestru, an), multe date stabilite prin procedeele contabilității sînt sistematizate și prelucrate de statistică.

Rezultă, deci, că *între cele trei forme ale evidenței economice există o strînsă interdependență,* ele procurîndu-și reciproc date pe care le folosesc pentru informare sau prelucrare, sub diferite aspecte și cu diferite destinații.

Această interdependență demonstrează *caracterul unitar al evidenței economice socialiste,* cele trei forme completîndu-se și controlîndu-se reciproc, servind astfel la stabilirea unor date complete și clare, în folosul conducerii competente a economiei socialiste.

Cele trei forme ale evidenței economice sînt *componente de bază ale sistemului informațional,* pe care conducerea oricărei întreprinderi sau instituții trebuie să-l folosească, pentru a fi la timp și bine informată în munca sa de îndrumare și administrare.

Scanned with OKEN Scanner

În *concluzie*, în economia socialistă evidența economică este un sistem unitar de înregistrare și prezentare cantitativă sau valorică a diferitelor aspecte sau procese economice, financiare etc., legate direct sau indirect de desfășurarea procesului reproducției socialiste lărgite, utilă în munca de conducere și administrare economică și financiară.

D. SARCINILE ȘI IMPORTANȚA EVIDENȚEI ECONOMICE SOCIALISTE

În cadrul economiei socialiste, evidența economică are următoarele *sarcini principale*:

— să înregistreze procesele economice desfășurate și să asigure executarea unui control riguros al modului cum se îndeplinesc sarcinile de plan, prin compararea datelor de evidență cu prevederile de plan. Datele evidenței economice sînt folosite și ca material informativ la întocmirea planurilor economice și financiare pentru perioadele viitoare de activitate. Fără o evidență economică a activității desfășurate, bine organizată, nu este posibilă o planificare justă a activității economice viitoare și nici controlul necesar care să asigure îndeplinirea ritmică și la timp a tuturor sarcinilor de plan ;

— să asigure condițiile necesare controlului gestionar privind integritatea mijloacelor de producție, prin înregistrarea mișcării acestora în timpul activităților desfășurate și prin determinarea în orice moment a existențelor (cantitative și valorice) ce rezultă ca urmare a proceselor economice și financiare ;

— să procure datele necesare pentru determinarea prețului de cost al producției și să calculeze acest preț, asigurînd astfel recuperarea tuturor cheltuielilor ocazionate de activitatea desfășurată. În același timp, cu ajutorul evidenței se pot stabili diferențele față de prețul de cost planificat și cauzele care au dus la depășiri sau reduceri ;

— să stabilească rezultatele financiare obținute în urma activității desfășurate ;

— să oglindească modul în care se face repartiția produsului social total, adică modul în care produsele obținute se împart între factorii care au participat la desfășurarea procesului de producție ;

— să urmărească modul în care se respectă legalitatea socialistă în cadrul întreprinderilor și instituțiilor, atît în privința activității desfășurate, cît și sub aspectul îndeplinirii diferitelor obligații legale, față de buget, obligații contractuale, bancare etc.

E. TRĂSĂTURILE EVIDENȚEI ECONOMICE SOCIALISTE

Evidența economică socialistă este organizată în mod unitar pe întreaga economie națională. Direcția Centrală de Statistică și Ministerul Finanțelor organizează și îndrumă — în colaborare cu celelalte ministere și alte organe centrale — după norme unitare, munca de evidență economică pe întreaga țară.

Scanned with OKEN Scanner

Această organizare unitară este astfel concepută încît face ca evidența economică să se caracterizeze prin următoarele *trăsături :*

— asigură concordanța între indicatorii stabiliți prin datele evidenței economice și indicatorii cuprinși în planul tehnic, de producție și financiar al întreprinderilor. Aceasta face posibilă exercitarea controlului asupra îndeplinirii sarcinilor de plan pe fiecare întreprindere și pe întreaga economie națională ;

— asigură procurarea datelor care reflectă situația economică-financiară a întreprinderilor și întregul proces al reproducției socialiste lărgite și permite urmărirea folosirii raționale și complete a mijloacelor de producție ;

— reflectă date reale, exacte și complete privind activitatea desfășurată. În acest fel, evidența este un instrument util în munca de conducere și administrare a întreprinderii, permite calcularea prețului de cost al producției și stabilește rezultatele financiare ale activității desfășurate ;

— asigură operativitatea înregistrărilor, adică reflectarea curentă a proceselor economice imediat ce acestea au avut loc, și dă posibilitatea de a se extrage cu ușurință și fără întîrziere datele necesare întocmirii situațiilor și documentațiilor utile organelor de conducere și de control. Datele evidenței economice constituie un sprijin prețios în activitatea organelor de conducere economică și financiară, atît în cadrul unităților cît și pe ansamblul economiei naționale. Ea face posibilă luarea la timp a măsurilor necesare pentru preîntîmpinarea situațiilor nefavorabile, eliminarea cauzelor acestora, a pierderilor, a pagubelor etc. și contribuie la cunoașterea eficienței activității desfășurate ;

— prezintă clar și sincer situația economică-financiară a întreprinderii și, astfel, permite tuturor să cunoască activitatea desfășurată, rezultatele obținute etc.

F. ETALOANELE DE EVIDENȚĂ

Etalonul de evidență este o unitate stabilită convențional, folosită ca mijloc de măsurare și exprimare cantitativă sau valorică a proceselor economice supuse înregistrării.

În evidența economică se folosesc următoarele etaloane : etalonul natural, etalonul bănesc și etalonul muncă.

Etalonul natural sau cantitativ este unitatea de măsură caracteristică mijlocului economic sau procesului economic supus înregistrării (de exemplu : kilogramul, metrul, litrul, bucata, caloria, wattul etc.). Acesta este etalonul caracteristic evidenței operative. El este folosit, după caz, și în înregistrările contabile, precum și în statistică.

Etalonul bănesc sau valoric este semnul monetar folosit în fiecare țară ca instrument de exprimare valorică a bunurilor. Astfel, în Republica Socialistă România se folosește leul, în U.R.S.S. — rubla, în R. P. Polonă — zlotul, în R. D. Germană — marca etc.

Folosind evaluarea, mijloacele și procesele economice exprimate cantitativ în diferite etaloane naturale pot fi exprimate și în etalon bănesc

Scanned with OKEN Scanner

și, în acest mod, ele sînt aduse la un numitor comun și pot fi însumate și comparate. De aceea, etalonul bănesc se mai numește și *etalon generalizator, etalon calitativ sau etalon valoric.*

Datorită generalizării obținute cu ajutorul etalonului bănesc, procesele economice de cele mai variate forme și mijloacele de producție cu cele mai deosebite valori de întrebuințare pot fi însumate, totalizate, grupate sistematic etc. Această posibilitate prezintă o importanță deosebită în munca de evidență, întrucît numai pe această cale se pot centraliza datele privind mijloacele de producție și procesele economice desfășurate în cadrul procesului reproducției socialiste lărgite.

Etalonul bănesc este etalonul caracteristic contabilității ; el este folosit însă, după caz, și în evidența operativă, precum și în statistică.

Etalonul muncă exprimă în ore-muncă sau zile-muncă, munca vie cheltuită în cadrul procesului de producție.

Etalonul muncă este folosit în evidența operativă și în statistică, precum și în calculele făcute în cadrul contabilității (pentru stabilirea drepturilor muncitorilor privind munca prestată etc.).

MIJLOACELE, SURSELE ȘI PROCESELE ECONOMICE ALE ÎNTREPRINDERII

A. ÎNTREPRINDEREA – CADRU DE ORGANIZARE ȘI ÎNREGISTRARE CONTABILĂ

Veriga de bază în organizarea și desfășurarea activității economico-financiare este *întreprinderea.*

Întreprinderea este unitatea economică de sine stătătoare, bazată pe proprietatea socialistă asupra mijloacelor de producție, în cadrul căreia se desfășoară, după un plan — parte integrantă a planului de stat —, activitatea de producție, de construcții, de transport, comercială etc. Ca urmare a acestui fapt, se deosebesc : întreprinderi industriale, de construcții, de transport, comerciale etc.

Întreprinderea socialistă, ca verigă a economiei naționale, face parte dintr-un sistem unitar de organizare economică. În consecință, ea este coordonată, îndrumată și controlată de unități ierarhic superioare (centrale, grupuri, trusturi, combinate etc.) și poate avea subunități de producție, de deservire, de desfacere etc.

Activitatea de producție și de administrare a întreprinderii se desfășoară în cadrul diferitelor secții, sectoare, ateliere, servicii etc.

Întreprinderea constituie un cadrul de organizare, înregistrare și prezentare contabilă. Deci, *contabilitatea se organizează separat pe fiecare întreprindere.* Ea înregistrează mijloacele de producție și procesele economice desfășurate în cadrul unei întreprinderi sau instituții și stabilește rezultatele financiare obținute.

B. CONTABILITATEA, INSTRUMENT UTIL ÎN APLICAREA ȘI CONSOLIDAREA GESTIUNII ECONOMICE PROPRII A ÎNTREPRINDERII SOCIALISTE

Gestiunea economică proprie este un principiu de organizare, de conducere și de administrare a întreprinderilor. Gestiunea economică proprie se bazează pe : autonomie în gospodărirea fondurilor de care dispune întreprinderea, relații directe cu alte întreprinderi, cointeresare și răspundere materială pentru activitatea depusă.

Scanned with OKEN Scanner

În esență, prin aplicarea acestui principiu, se urmărește acoperirea cheltuielilor din veniturile proprii și obținerea unui beneficiu, asigurîndu-se astfel rentabilitatea întreprinderii.

Contabilitatea constituie un factor de seamă în aplicarea judicioasă a principiului gestiunii economice proprii.

Contabilitatea este organizată pe fiecare întreprindere în parte și cuprinde în înregistrările sale întreaga activitate economică-financiară a întreprinderii. Datorită acestei delimitări a conținutului și sferei de aplicare a înregistrării contabile, pe de o parte, iar pe de altă parte, datorită metodei proprii de care dispune, contabilitatea este forma de evidență economică cea mai indicată în sistemul informațional al organelor de conducere ale întreprinderii.

Prin procedeele și prin mijloacele de lucru de care dispune, contabilitatea este în măsură să dea, în orice moment, informații cu privire la : activitatea întreprinderii ; îndeplinirea sarcinilor de plan ; volumul cheltuielilor de producție, modul de cuprindere a acestora în prețul de cost al producției fabricate, al lucrărilor sau serviciilor prestate etc. ; îndeplinirea obligațiilor legale și contractuale ; efectuarea vărsămintelor legale la buget ; constituirea și folosirea fondului de premiere al întreprinderii ; realizarea cointeresării materiale a salariaților ; volumul acumulărilor bănești, păstrarea integrității mijloacelor de producție ; folosirea creditelor bancare ; respectarea disciplinei economice și financiare etc.

În acest mod, contabilitatea este o sursă prețioasă de informare și documentare a organelor de control economic și financiar.

În multe întreprinderi, secțiile de producție sînt organizate pe baza principiului *gestiunii economice interne*. Aceasta se realizează prin : defalcarea sarcinilor de plan pe fiecare secție ; dotarea internă a fiecărei secții cu mijloacele de producție necesare ; delimitarea precisă și completă a cheltuielilor și a consumurilor ; stabilirea prețului de cost al producției pe fiecare secție ; determinarea producției cu care fiecare secție a participat la realizarea acumulărilor bănești ale întreprinderii. Prin modul în care este organizată și condusă, contabilitatea este în măsură să procure toate datele necesare determinării — pe fiecare secție — a cheltuielilor, a prețului de cost al producției etc.

Secțiile organizate astfel nu se pot aproviziona direct cu materii prime, nu au dreptul de a încheia contracte, nu au deschis la bancă cont de mijloace bănești sau de împrumuturi, nu încheie bilanț propriu, nu au relații cu organele financiare și nu pot solicita direct credite bancare.

În mod similar, în cadrul centralelor industriale și al combinatelor se pot organiza chiar întreprinderi pe baza principiului gestiunii economice interne. Contabilitatea permite, și în aceste cazuri, crearea condițiilor necesare ca atît întreprinderea, cît și organul ierarhic superior să poată urmări respectarea laturilor care caracterizează acest mod de organizare economică.

Scanned with OKEN Scanner

C. MIJLOACE ECONOMICE ALE ÎNTREPRINDERII SAU INSTITUȚIEI

La baza fiecărui ciclu al procesului reproducției stau mijloacele de producție și forța de muncă.

Ca o componentă a sistemului informațional, contabilitatea îndeplinește, în primul rînd, funcția de a ține evidența mijloacelor de producție aflate la dispoziție, precum și de a urmări modul în care acestea sînt folosite și păstrate.

În scopul procurării de date exacte și complete, contabilitatea înregistrează mijloacele de producție, avînd în vedere două laturi esențiale ale acestora :

— componența materială și destinația mijloacelor respective în procesul reproducției ;

— proveniența sau modul de dobîndire a acestora.

Privite *sub aspectul componenței materiale și al destinației lor, mijloacele de producție* sînt desemnate prin denumirea generală de *mijloace economice.*

Deci, prin *mijloace economice* se exprimă totalitatea mijloacelor de muncă, a obiectelor muncii și a altor bunuri (mijloace bănești etc.) necesare activității curente a întreprinderii sau instituției.

Potrivit normelor de organizare și administrare economică și financiară, mijloacele economice sînt subgrupate în : mijloace fixe și mijloace circulante.

a. **Mijloacele fixe** sînt toate mijloacele economice a căror *durată de întrebuințare depășește termenul de un an și a căror valoare, pe obiect, este de cel puțin 500 lei.* În categoria mijloacelor fixe se cuprind cele mai multe din mijloacele de muncă, întrucît acestea prezintă caracteristica generală că nu se consumă integral la o întrebuințare, nu-și schimbă volumul și nici forma inițială. Ele se uzează treptat, pe măsura folosirii lor. Totuși, pentru a fi considerate mijloace fixe, mijloacele de muncă trebuie să îndeplinească cumulativ cele două condiții : durată de folosință peste un an și valoare pe obiect de cel puțin 500 lei.

Prin *obiect de evidență* se înțelege obiectul singular, sau complexul de obiecte, cu toate dispozitivele și accesoriile lui, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitatea lui, o funcție distinctă [1].

Uneltele de muncă (cum sînt : sculele mărunte, diverse obiecte de inventar etc.) a căror valoare pe obiect este sub 500 lei sau a căror durată de folosință este sub un an sînt considerate *obiecte de inventar de mică valoare sau de scurtă durată,* care se cuprind în categoria mijloacelor circulante, fiind asimilate materialelor.

Mijloacele fixe, prin întrebuințare, se uzează.

Uzura exprimă partea din valoarea mijlocului fix consumată în timpul folosirii sale în procesul de producție. Contravaloarea uzurii este recuperată de întreprinderi pe calea amortizării.

---

[1] Instrucțiuni de aplicare a planului de conturi pentru industrie — Ministerul Finanțelor — 1971 — pagina 15.

Scanned with OKEN Scanner

Amortizarea este un element de cheltuială, echivalent uzurii suferite de mijloacele fixe într-o perioadă de timp determinată, şi care se cuprinde în preţul de cost al producţiei, sau în cheltuielile de circulaţie, pentru recuperarea treptată a valorii mijloacelor fixe, pe măsura uzurii lor.

b. **Mijloacele circulante** sînt acele mijloace economice care la prima întrebuinţare se consumă, îşi schimbă forma iniţială, se încorporează sau se transformă în alte bunuri cu noi utilităţi.

În categoria mijloacelor circulante se cuprind : totalitatea obiectelor muncii folosite în procesul de producţie (şi care, potrivit destinaţiei lor, sînt cunoscute sub denumiri ca: materii prime, combustibil, materiale etc.), precum şi obiectele de inventar de mică valoare sau de scurtă durată (adică acele mijloace de muncă care nu îndeplinesc una din cele două condiţii cerute mijloacelor fixe, inclusiv echipamentul şi materialele de protecţie a muncii, camerele şi anvelopele auto).

Mijloacele circulante folosite în desfăşurarea procesului de producţie (fie sub formă de materii prime, materiale auxiliare, combustibil etc., fie sub formă de plăţi băneşti pentru manopera folosită, pentru energia motrice consumată etc.) capătă calitatea de *cheltuieli de producţie* şi intră, cu întreaga lor valoare, în compunerea preţului de cost al producţiei fabricate. În contabilitate, mijloacele circulante sînt exprimate prin denumiri ca : *„Materiale“*, *„Produse finite“*, *„Mărfuri“*, *„Disponibil la bancă“*, *„Casa“*, *„Clienţi“*, *„Debitori“* etc.

D. SURSELE (FONDURILE) DE FORMARE A MIJLOACELOR ECONOMICE

Sub aspectul provenienţei sau al modului de dobîndire, mijloacele economice ale unei întreprinderi sau instituţii sînt caracterizate prin denumiri care exprimă sursa şi modul lor de formare. Astfel, se deosebesc : *surse proprii şi asimilate, surse speciale, surse atrase* şi *surse împrumutate*.

În economia socialistă, mijloacele de producţie, proprietate a întregului popor, sînt încredinţate de stat întreprinderilor pentru a fi folosite de către acestea în scopul îndeplinirii sarcinilor trasate prin planul de stat. Deci, mijloacele economice existente într-o întreprindere sau instituţie au ca primă sursă avuţia socialistă.

În contabilitate, aceasta este exprimată prin denumirile :

— *„Fondul mijloacelor fixe“*, care exprimă proprietatea socialistă asupra mijloacelor fixe aflate în dotaţia întreprinderii sau instituţiei respective ;

— *„Fondul mijloacelor circulante“*, care exprimă volumul total al mijloacelor circulante cu care a fost dotată întreprinderea etc.

Datorită faptului că în economia socialistă întreprinderile şi instituţiile aparţin statului, iar mijloacele economice sînt date acestora în folosinţă permanentă, aceste fonduri constituie pentru unitatea respectivă o *sursă proprie*.

Scanned with OKEN Scanner

a. În categoria **surselor proprii și asimilate** se cuprind :

— *„Fondul mijloacelor fixe"* și *„Fondul mijloacelor circulante"*, care *exprimă forma de proprietate socialistă* asupra mijloacelor de producție date în administrare cu caracter permanent întreprinderii ;

— *„Finanțările"* și *„Subvențiile"*, care exprimă modalități folosite de bugetul de stat pentru alimentarea întreprinderilor sau instituțiilor cu mijloacele bănești necesare anumitor sarcini de plan. Întrucît finanțările și subvențiile sînt primite de la bugetul statului, ele sînt considerate ca *surse asimilate celor proprii.*

b. **Sursele speciale** sînt formate prin alocarea din veniturile proprii sau de la buget, sau prin încărcarea cheltuielilor de producție, pentru formarea fondurilor destinate a fi folosite într-un anumit scop, de exemplu : *fondul pentru premiere, fondul pentru investiții* etc.

c. **Sursele atrase** sînt acelea care *exprimă obligațiile bănești și datoriile* întreprinderii sau instituției față de alte întreprinderi, instituții sau persoane. Aceste obligații apar în urma a diferite operații economice, cum sînt : cumpărări de materiale sau mărfuri care urmează să fie plătite ulterior, lucrări sau servicii de plată etc. De asemenea, ele pot apărea și ca urmare a aplicării anumitor dispoziții legale și normative (reținerea impozitului pe salarii, calcularea impozitului pe circulația mărfurilor etc.).

Exemple de surse atrase : *datorii către furnizori, către creditori, către bugetul statului* etc.

Deci, sursele atrase apar ca o consecință a unor contracte, convenții sau operații economice, potrivit cărora întreprinderea *A* primește unele mijloace economice (materiale, mărfuri etc.), lucrări sau servicii de la întreprinderile *B, C, D,* pentru a căror contravaloare rămîne datoare, avînd obligația de a le plăti în scurt timp.

— *Sumele datorate furnizorilor* (adică întreprinderilor *B, C, D*) reprezintă datoria întreprinderii sau instituției *A* față de alte întreprinderi, pentru materiale, mărfuri, lucrări sau servicii. Datoria față de furnizori nu este de lungă durată ; ea trebuie achitată în termen de cîteva zile de la data primirii materialelor, mărfurilor etc.

— *Sumele datorate creditorilor* reprezintă datorii față de terți (diferite întreprinderi, instituții sau persoane), provenite din operații felurite, altele decît livrări de materiale, mărfuri, lucrări sau servicii.

Sumele datorate furnizorilor, adică acelora care au livrat materiale sau mărfuri, sau au executat diverse lucrări sau servicii, se exprimă prin termenul *„Furnizori"*. Sumele datorate de către întreprindere, ca urmare a altor operații decît cele de mai sus, se exprimă prin termenul *„Creditori"*.

d. **Sursele împrumutate** reprezintă datoriile întreprinderii față de bancă, pentru sumele de bani ce i-au fost date în baza unui contract de împrumut. Un exemplu de sursă împrumutată îl formează împrumuturile pe termen scurt.

Împrumuturile pe termen scurt trebuie să fie rambursate, adică restituite sau achitate la o dată convenită, numită *scadență* (această dată nu depășește termenul de un an de la data acordării împrumutului).

Scanned with OKEN Scanner

Instituția bancară îndeplinește și funcția de păstrător al mijloacelor bănești ale întreprinderilor sau instituțiilor și, legat de aceasta, pe aceea de casier, căci face operații de încasări și plăți din ordinul și pentru contul întreprinderilor sau instituțiilor. În acest caz, relația bănească dintre întreprindere și bancă este exprimată prin denumirea *„Disponibil la bancă"*, *„Cont curent"* etc. Deci, *„Disponibil la bancă"* și *„Cont curent"* sînt denumiri care exprimă mijloacele bănești ale întreprinderii, aflate în păstrare la bancă, deci, *sînt mijloace circulante*, spre deosebire de *„Împrumuturi pe termen scurt"*, care exprimă o *sursă împrumutată*, adică o proveniență temporară a unor mijloace bănești, care trebuie restituite la scadență.

Sursele atrase și sursele împrumutate exprimă obligația de achitare sau de plată a lor, în timp ce *sursele proprii și sursele speciale* nu au acest înțeles. Acestea din urmă *exprimă forma de proprietate socialistă asupra mijloacelor întreprinderii.*

Sursele proprii, speciale, atrase și împrumutate mai sînt denumite în contabilitate și *„Fonduri"*.

În *concluzie*, orice întreprindere sau instituție poate avea fonduri proprii, fonduri speciale, fonduri atrase și fonduri împrumutate. Acestea exprimă proveniența, modul de formare sau dobîndire a mijloacelor fixe și a mijloacelor circulante existente în întreprindere sau instituție.

Schema 1

Clasificarea mijloacelor economice după componența materială și după proveniență

Mijloace economice	după componența materială și destinație:	mijloace fixe	toate mijloacele de muncă (clădiri, mașini, instalații, mijloace de transport etc.) care au o durată de întrebuințare mai mare de un an și o valoare pe obiect de cel puțin 500 lei.
		mijloace circulante	materii prime, materiale, combustibil, produse, mărfuri, obiecte de inventar de mică valoare sau de scurtă durată, mijloace bănești, debitori, clienți etc.
	după proveniență:	fonduri proprii sau surse proprii	fondul mijloacelor fixe, fondul mijloacelor circulante, finanțări, subvenții etc.
		fonduri speciale	fond de premiere, fond pentru inovații, fond pentru investiții, rezerve etc.
		fonduri atrase și împrumutate sau surse atrase și împrumutate	furnizori, creditori, împrumuturi pe termen scurt, alte împrumuturi bancare etc.

Scanned with OKEN Scanner

E. PROCESELE ECONOMICE DIN ÎNTREPRINDEREA SOCIALISTĂ

Procesul reproducției socialiste lărgite cuprinde patru momente : procesul de producție, procesul de repartiție, procesul de circulație și procesul de consumație.

În cadrul întreprinderilor, procesul de circulație îmbracă două aspecte diferite după cum este vorba de partea care primește mijloacele economice sau de partea care le dă. Astfel, pentru partea care primește mijloacele, operația respectivă este un *proces de aprovizionare*, iar pentru partea care le dă este un *proces de desfacere, de vînzare sau de realizare a producției*. Întreprinderile de producție (industriale, agricole, de construcții etc.) se aprovizionează cu *materiale* și desfac (vînd) *produse ;* întreprinderile comerciale se aprovizionează și vînd *mărfuri*.

În cadrul întreprinderilor, procesul reproducției socialiste lărgite cuprinde, în ordinea succesiunii desfășurării lor, următoarele *categorii de procese economice :*

— procese de aprovizionare (cu materii și materiale sau mărfuri) ;
— procese de producție (de fabricație sau de prelucrare) ;
— procese de desfacere (de realizare) a producției ;
— procese de repartiție (de distribuție).

Procesul de consumație, în cazul unei consumații productive, se include în procesul de producție, iar în cazul unei consumații individuale (a fiecărui individ) este în afara sferei întreprinderii socialiste și deci nu este reflectat în contabilitate.

a. **Procesul de aprovizionare** cuprinde o serie de operații economice și financiare desfășurate în scopul asigurării întreprinderii cu materiile și materialele necesare procesului de producție.

Printre operațiile efectuate în cadrul procesului de aprovizionare se cuprind : *comandarea* către furnizor și *contractarea* cu acesta a livrării materialelor : *recepționarea* (primirea) materialelor livrate de către furnizori ; *plata facturii* pentru materialele recepționate ; *plata cheltuielilor de transport, manipulare* etc.

Procesul de aprovizionare prilejuiește o serie de cheltuieli, cum sînt : *costul materialelor livrate de furnizor, costul transportului* de la furnizor la cumpărător, *costul lucrărilor de manipulare* (încărcare și descărcare), *prime de asigurare* a încărcăturilor în timpul transportului, *chirii pentru depozitarea* materialelor în timpul transportului (în docuri, silozuri etc.).

Prin mijloacele care-i stau la dispoziție, contabilitatea colectează toate aceste cheltuieli și, prin însumarea lor, determină *prețul de aprovizionare efectiv al materialelor* aprovizionate ; de asemenea, *ține socoteala sumelor datorate furnizorilor și urmărește plata acestora* conform normelor legale.

b. **Procesul de producție** comportă efectuarea a numeroase operații care prilejuiesc : *consumul materialelor* necesare procesului de producție, *consumul de manoperă* (munca muncitorilor și a personalului tehnic-administrativ), *consumul de energie* de tot felul (mecanică, electrică, calorică etc.), *uzura mijloacelor fixe* folosite în procesul de prelucrare etc.

Scanned with OKEN Scanner

De procesul de producție sînt legate deci o sumă de *consumuri de materiale, manoperă (salarii), amortizare* (privind mijloacele fixe etc.) *și alte cheltuieli bănești.*

Contabilitatea înregistrează toate aceste consumuri sau cheltuieli ocazionate de procesul de producție, cu costul lor efectiv, și *prin însumarea acestora determină prețul de cost efectiv al producției fabricate.*

Deci, *contabilitatea asigură cunoașterea tuturor cheltuielilor efectuate în cadrul activității desfășurate, precum și recuperarea acestora prin prețul producției fabricate.*

c. **Procesul de desfacere (de realizare)** a producției comportă operații asemănătoare cu cele prilejuite de procesul de aprovizionare, dar de data aceasta ele sînt privite din punctul de vedere al momentului în care întreprinderea este furnizoare (vînzătoare). La întreprinderea care vinde produsele, aceste operații se concretizează în : *eliberarea din magazie* a produselor vîndute ; *expedierea* lor la client ; *facturarea acestor produse* către client și *încasarea prețului de vînzare* stabilit ; efectuarea unor *cheltuieli de desfacere* ca : ambalare, expediere etc. ; *stabilirea drepturilor bugetului statului* pentru impozitul pe circulația mărfurilor, și a impozitului de regularizare, *determinarea beneficiului* rezultat din vînzarea produselor respective etc.

Toate aceste operații și aspecte sînt reflectate în contabilitate prin înregistrări care permit, în final, determinarea beneficiului obținut în urma vînzării produselor. În cadrul procesului de desfacere contabilitatea înregistrează, pe de o parte *prețul încasat*, iar pe de altă parte : *prețul de cost efectiv* al produselor vîndute, *cheltuielile de desfacere* și *drepturile cuvenite statului* pentru impozitul pe circulația mărfurilor. Diferența între prețul de vînzare și costul total, inclusiv impozitul pe circulația mărfurilor, reprezintă *beneficiul.*

d. **Procesul de repartiție (de distribuție),** în cadrul întreprinderii, constă în redistribuirea sumelor încasate din vînzarea produselor. Redistribuirea cuprinde : *remunerarea muncitorilor* și *funcționarilor* pentru munca prestată ; *alocarea mijloacelor bănești necesare reînnoirii stocului de materiale* cerute de procesul de producție : *vărsarea amortizărilor ; vărsarea impozitului pe circulația mărfurilor* și a *impozitului de regularizare ; vărsarea cotelor-părți din beneficii* cuvenite bugetului statului ; *formarea fondului de premieri* etc.

Practic, această repartiție se face în modul următor : din suma încasată se păstrează separat în contul de la bancă banii destinați retribuirii muncitorilor și funcționarilor pentru munca prestată și banii destinați reaprovizionării cu materiale, efectuării altor cheltuieli de producție etc.; se varsă la bugetul statului suma datorată pentru impozitul pe circulația mărfurilor și impozitul de regularizare ; o altă sumă, corespunzătoare amortizării și cuprinsă în prețul produselor vîndute, se varsă la Banca de Investiții (care colectează de la întreprinderi amortizările corespunzătoare uzurii mijloacelor fixe folosite) etc.

Contabilitatea, prin înregistrările sale, oglindește toate aceste aspecte și este în măsură să prezinte situația modului în care întreprinderea a îndeplinit sarcinile legale privind întreaga sa activitate.

Scanned with OKEN Scanner

CONTABILITATEA ÎN ECONOMIA SOCIALISTĂ

A. OBIECTUL CONTABILITĂȚII ȘI DEFINIȚIA EI

Ca formă a evidenței economice, capabilă să exprime în mod exact și complet activitatea întreprinderii și situația ei economică și financiară, contabilitatea este un factor de bază în cadrul sistemului informațional economic folosit atît de organele de conducere și administrare ale întreprinderii, cît și de organele de coordonare și îndrumare ale economiei naționale în ansamblul ei.

O bună muncă de conducere și administrare a întreprinderii pornește de la cunoașterea completă și amănunțită a realităților din întreprinderea respectivă.

Contabilitatea, prin mijloacele de care dispune, este în măsură să satisfacă aceste necesități de informare ale organelor de conducere și administrare ale întreprinderii întrucît, prin înregistrările sale, ea *reflectă situația economică și financiară de la începutul activității* întreprinderii, iar apoi, tot prin înregistrări contabile reflectă, pas cu pas, întreaga activitate desfășurată, oglindind *în ordine cronologică* (zi cu zi) toate procesele economice și financiare efectuate și, în final, *stabilește rezultatele* acestei activități.

Astfel, la începutul activității unei întreprinderi, contabilitatea înregistrează mijloacele economice existente și sursele de formare ale acestor mijloace.

Mijloacele economice existente la un moment dat constituie baza materială a activității economice.

Sursele de formare a mijloacelor economice constituie baza economică corespunzătoare.

În timpul desfășurării activității întreprinderii, contabilitatea *înregistrează toate procesele economice și financiare* efectuate, cu toate aspectele lor care pot fi exprimate bănește. De asemenea, *sînt înregistrate influențele și modificările* pe care mijloacele economice și sursele acestora le suferă cu ocazia efectuării proceselor economice, *obligațiile bănești* ce s-au născut și cele achitate în cadrul diverselor operații efectuate.

Scanned with OKEN Scanner

În urma înregistrării tuturor acestor aspecte, din datele contabile *se pot cunoaște rezultatele activității* desfășurate și se *poate stabili, în orice moment, situația economică și financiară* a întreprinderii. Aceasta este alcătuită din mijloacele economice existente și din sursele corespunzătoare, precum și din rezultatele financiare stabilite la sfîrșitul unei perioade de activitate, toate fiind exprimate valoric, în etalon bănesc.

Stabilirea situației economice și financiare rezultată în urma activității desfășurate este posibilă prin faptul că contabilitatea îndeplinește, în același timp, o funcție de sistematizare *(grupare sistematică)* atît a mijloacelor economice, a surselor acestor mijloace cît și a proceselor economice pe care le-a reflectat în ordine cronologică.

Aspectele respective, astfel grupate, sînt însumate pe feluri de mijloace economice, pe surse ale mijloacelor, pe feluri de procese economice, pe feluri de rezultate etc., ceea ce permite cunoașterea volumului lor în timp, *compararea cu sarcinile de plan, calcularea prețului de cost al producției,* executarea controlului gestionar și al disciplinei financiare, stabilirea rezultatelor financiare etc.

Deci, prin mijloacele de care dispune și prin lucrările pe care le execută, pe lîngă latura informațională și de calculație a prețului de cost, *contabilitatea exercită în mod direct, sau creează condițiile pentru exercitarea unui control privind: disciplina de plan, disciplina gestionară, disciplina financiară și contractuală* etc.

Latura informațională a contabilității este realizată prin lucrările de centralizare și prezentare sistematizată a datelor înregistrate, atît la nivelul întreprinderii cît și la nivelul diferitelor verigi de organizare și îndrumare a economiei, în final obținîndu-se o centralizare pe întreaga economie națională, pentru principalii indicatori care caracterizează volumul mijloacelor de producție, producția obținută etc.

Atît cadrul de organizare cît și obiectul și sarcinile contabilității în țara noastră sînt clar precizate prin Hotărîrea Consiliului de Miniștri nr. 1885 din 28 dec. 1970, astfel :

„Contabilitatea se organizează și conduce în cadrul fiecărei unități în care se gestionează valori materiale și bănești. Ea este un instrument activ în procesul de conducere și planificare a economiei naționale pentru identificarea la timp a fenomenelor negative, a deficiențelor în gestionarea unităților și luarea măsurilor cu caracter preventiv necesare în asigurarea bunului mers al activității economice și financiare. Ea asigură cunoașterea permanentă a modului în care se realizează indicatorii valorici prevăzuți în planul și bugetul de stat și se gospodăresc fondurile materiale și bănești puse la dispoziția unităților în scopul creșterii eficienței economice în toate sectoarele. Prin metodele sale specifice, contabilitatea trebuie să contribuie la apărarea avutului obștesc.“

Rezultă deci că în socialism contabilitatea are ca *obiect* mijloacele economice, sursele mijloacelor și procesele economice din cadrul unei întreprinderi sau instituții, rezultatele financiare obținute și unele relații

Scanned with OKEN Scanner

bănești ce se nasc în cadrul proceselor economice efectuate. Toate acestea, la un loc, sînt *laturi sau aspecte prin care se concretizează unele faze ale procesului reproducției socialiste lărgite.*

În legătură cu aceste componente ale obiectului său, contabilitatea, prin înregistrările efectuate și cu ajutorul mijloacelor proprii de lucru, îndeplinește următoarele *funcții :* de reflectare (oglindire) în ordine cronologică, de grupare, însumare, centralizare și prezentare în formă sistematică a datelor înregistrate.

Scopul acestor lucrări este procurarea datelor informaționale necesare muncii de planificare economică, de producție și financiară și muncii de conducere, administrare și control care să asigure creșterea eficienței economice în fiecare unitate economică sau bugetară și la nivelul economiei naționale în ansamblu.

În concluzie, în economia socialistă contabilitatea reflectă în ordine cronologică, grupează, însumează, centralizează și prezintă în formă sistematică unele faze ale procesului reproducției socialiste lărgite, în scopul procurării datelor necesare pentru munca de planificare, conducere, administrare și control care să asigure creșterea eficienței economice în fiecare unitate economică sau bugetară și la nivelul economiei naționale în ansamblu.

Grafic, obiectul, funcțiile și scopul contabilității socialiste pot fi prezentate ca în schema 2.

B. METODA CONTABILITĂȚII

Metoda de cercetare cuprinde totalitatea principiilor, normelor, mijloacelor și procedeelor folosite de o disciplină științifică pentru realizarea obiectului său.

Fiecare disciplină folosește procedee generale (comune) și procedee proprii de cercetare.

Contabilitatea folosește atît procedee generale, comune mai multor discipline, procedee comune și altor feluri de evidență economică, precum și procedee proprii de lucru.

Toate aceste procedee, adaptate cerințelor contabilității, se condiționează reciproc și alcătuiesc un tot organic.

Printre *procedeele generale de cercetare și prezentare* folosite se cuprind :

— *analiza,* ca procedeu de cercetare a componentelor fenomenului sau operației cercetate, de sistematizare și prezentare detaliată a materialului supus înregistrării (analiza contabilă a operației supusă înregistrării în conturile analitice) ;

— *sinteza,* ca procedeu de grupare, centralizare și prezentare a materialului înregistrat (conturile sintetice, posturile de bilanț etc.) ;

— *raționamentul,* în vederea înregistrării operației economice în mod sistematic și pentru controlul îndeplinirii diferitelor sarcini ale unității economice sau bugetare.

Scanned with OKEN Scanner

Schema 2

Unele faze ale procesului reproducției socialiste lărgite :

Baza materială (mijloacele economice)	*Baza economică* (sursele mijloacelor)

Obiectul :

Procesele economice și financiare :

— aprovizionarea cu materiale (sau cu mărfuri) ;
— producția (cheltuielile de producție și calculația prețului de cost) ;
— desfacerea (realizarea producției sau a mărfurilor) ;
— stabilirea rezultatelor financiare ;
— repartiția (decontările cu muncitorii și funcționarii, vărsămintele din amortizări, beneficii etc.) ;
— regularizarea unor relații bănești (cu debitorii și creditorii etc.).

Funcțiile :

reflectare în ordine cronologică

grupare, însumare, centralizare și prezentare în formă sistematică

Scopul :

procurarea datelor necesare asigurării condițiilor creșterii eficienței economice, prin sprijinirea :

lucrărilor de planificare tehnică, de producție și financiară	muncii de conducere	muncii de administrare	muncii de control (gestionar, de plan, financiar etc.)

pe fiecare unitate economică sau bugetară

și la nivelul economiei naționale, în ansamblu.

Scanned with OKEN Scanner

Procedeele comune evidenței economice folosite și de contabilitate :

— *documentarea* este o cerință fundamentală, care asigură realitatea și exactitatea datelor contabile. Într-adevăr, la baza fiecărei înregistrări contabile trebuie să se afle un document sau un *act justificativ*. Mijloacele folosite pentru aplicarea acestui procedeu sînt *actele justificative ;*

— *evaluarea* exprimă, prin etalon valoric, mărimea unui anumit proces economic supus înregistrării contabile sau volumul mijloacelor economice și al surselor de formare și creează astfel posibilitatea însumării, centralizării și generalizării datelor supuse înregistrării contabile sau stabilite prin înregistrările contabile ;

— *calculația* cuprinde mai multe sisteme de operații aritmetice, aplicate cu respectarea unor principii proprii, în scopul determinării anumitor cheltuieli, prețuri, rezultate etc. ;

— *inventarierea* este lucrarea de cercetare și constatare faptică — pe teren — a mijloacelor economice existente la un moment dat. Ea este necesară atît pentru determinarea mijloacelor de producție existente la începutul unei perioade de gestiune și a modului (sursei) de dobîndire a acestora de către întreprinderea sau instituția respectivă, cît și pentru constatarea — în cadrul controlului gestionar — a modului în care au fost păstrate mijloacele respective. Mijloacele folosite în aplicarea acestui procedeu sînt : *lista de inventariere, inventarul și procesul-verbal de constatare ;*

— *centralizarea datelor* este un procedeu prin care datele contabile stabilite și raportate de unitatea de bază (întreprindere sau instituție) sînt însumate în diverse trepte de organizare economică, pînă la ansamblul economiei naționale. Principalul mijloc folosit în acest scop este *bilanțul și situațiile anexe* care trebuie să îndeplinească *o condiție fundamentală,* și anume : *concordanța indicatorilor contabili* cuprinși în diferitele situații care le alcătuiesc.

Procedeele proprii ale metodei contabilității :

— *generalizarea prin bilanț* este un procedeu propriu de prezentare sintetică și globală a situației întreprinderii, stabilită prin datele contabile. Această generalizare este posibilă datorită aplicării a *două principii ale contabilității : dubla înregistrare și egalitatea bilanțieră,* iar mijlocul folosit în acest scop este un tablou, de construcție proprie, denumit *bilanț ;*

— *sistemul conturilor* reprezintă un complex de mijloace de lucru prin care se realizează atît *sinteza* cît și *analiza sistematică* a datelor contabile. Dintre acestea, cele mai importante mijloace de lucru sînt : *contul și formula contabilă.* Mijloacele de lucru îmbracă de obicei forma *registrelor,* iar modalitatea de folosire a acestor mijloace de lucru este *înregistrarea contabilă,* care se bazează pe *principiul corespondenței conturilor ;*

— *balanța de verificare* este procedeul care servește pentru identificarea eventualelor erori de înregistrare contabilă și se bazează pe *principiul dublei înregistrări și cel al egalității bilanțiere.*

Scanned with OKEN Scanner

nomice se face la preț de cost efectiv. *Prețul de cost efectiv* se stabilește prin însumarea tuturor cheltuielilor prilejuite de mijlocul sau procesul economic, financiar supus înregistrării.

În afară de prețul de cost efectiv, pentru evaluarea necesară înregistrărilor contabile se mai folosesc și alte prețuri, caracteristice unor anumite mijloace economice, stabilindu-se astfel diferite valori de înregistrare.

1. EVALUAREA MIJLOACELOR FIXE

Pentru înregistrarea în contabilitate, mijloacele fixe sînt evaluate la valoarea de inventar.

Valoarea de inventar este valoarea inițială nediminuată cu valoarea uzurii înregistrate, și este egală cu :

— suma cheltuielilor pentru realizarea investițiilor (în cazul achiziționării, construirii sau confecționării) ;

— valoarea consemnată în documentele de transfer (în cazul primirii mijloacelor fixe prin transfer de la alte întreprinderi) ;

— valoarea stabilită prin documentele de evaluare (în cazul constatării de mijloace fixe în plus la inventariere etc.) ;

— valoarea stabilită pe baza altor dispoziții legale.

Valoarea de inventar se modifică în urma efectuării unor completări, îmbunătățiri sau modernizări, a reevaluării sau casării parțiale a unor mijloace fixe etc.

În timpul folosirii, mijlocul fix se uzează. Uzura mijlocului fix se calculează tot asupra valorii de inventar și este înregistrată separat de această valoare.

Uzura are efect modificativ de scădere asupra valorii de inventar a mijlocului fix. Rezultatul acestei operații de scădere (care se execută fără înregistrări contabile) reprezintă *valoarea rămasă* a mijloacelor fixe.

Valoarea rămasă exprimă partea din valoarea de inventar neconsumată prin uzură la data respectivă. De exemplu, valoarea de inventar 100 000 lei — uzura 30 000 lei = 70 000 lei valoare rămasă.

Valoarea de înlocuire este stabilită numai în lucrările de planificare și exprimă suma necesară pentru înlocuirea unui mijloc fix, printr-un alt mijloc fix, nou, cu aceeași utilizare.

Valoarea reziduală este suma netă care rezultă în urma operației de casare (lichidare) a unui mijloc fix complet uzat și scos din funcțiune. Această sumă se stabilește prin evaluarea materialelor etc. recuperate prin casare, mai puțin cheltuielile prilejuite de lucrarea de casare.

Dintre diferitele valori, arătate, contabilitatea folosește pentru înregistrarea curentă valoarea de inventar, acest indicator fiind necesar și la calculul amortizării mijloacelor fixe în folosință.

Terenurile nu sînt evaluabile în etalon bănesc, ele nu se amortizează și asupra lor nu se aplică procedeul evaluării. Datorită acestui fapt, evidența lor se asigură numai sub formă operativă, cu ajutorul etalonului natural.

Scanned with OKEN Scanner

a. **Evaluarea materialelor.** Mijloacele circulante materiale destinate procesului de producție pot fi evaluate la unul din următoarele prețuri : preț de facturare, preț de aprovizionare efectiv, preț de catalog, preț intern etc.

Prețul de facturare (al furnizorului) este prețul plătit întreprinderii furnizoare pentru materialul respectiv, așa cum este înscris în factura întocmită de furnizor. Cheltuielile de transport-aprovizionare sînt înregistrate separat și, prin însumarea extracontabilă a celor două elemente componente (prețul de facturare și cheltuielile de transport-aprovizionare), se obține prețul de aprovizionare efectiv al materialelor respective.

Prețul de aprovizionare efectiv este stabilit prin însumarea prețului de facturare (cumpărare) de la furnizor cu toate cheltuielile de transport și aprovizionare, pînă la sosirea materialelor la unitatea cumpărătoare.

Cu acest preț, materialele trebuie să fie cuprinse în masa cheltuielilor de producție în vederea determinării *prețului de cost efectiv al producției.*

Evaluarea la preț efectiv de aprovizionare nu este folosită la înregistrarea în contabilitate a materialelor aprovizionate deoarece prezintă dezavantajul că la trecerea în consum a materialelor trebuie calculat *prețul efectiv mediu* al materialelor respective, ținînd seama de prețurile efective diferite la care s-a făcut aprovizionarea partidelor de mărfuri.

Adoptarea modalității de înregistrare în contabilitate a materialelor cu prețul de facturare al furnizorului și de înregistrare separată a cheltuielilor de transport-aprovizionare creează posibilitatea efectuării pe economie a unui control denumit „balanța legăturilor dintre ramuri".

Prețul intern este stabilit prin dispoziții normative obligatorii, pentru bunuri (materiale, mărfuri etc.) intrate în țară prin import.

Potrivit actualelor reglementări, contabilitatea folosește în înregistrările sale prețul de facturare pentru evaluarea materialelor în general, iar pentru materialele din import evaluarea se face cu prețul intern legal stabilit.

b. **Evaluarea produselor finite.** Pentru înregistrarea în contabilitate, produsele finite sînt evaluate, de regulă, *la preț de cost planificat de producție.* Acest preț, stabilit cu ocazia întocmirii planului prețului de cost al producției, este folosit pentru evaluarea producției finite obținută în secțiile de producție. Prin folosirea acestui preț pentru evaluarea producției finite cu ocazia depozitării acesteia, se poate face ușor controlul proporției de îndeplinire a planului de producție și controlul îndeplinirii sarcinii de reducere a prețului de cost al producției.

În urma lucrării de postcalculație și a stabilirii prețului de cost efectiv al producției finite, se stabilește diferența dintre acest preț și prețul de cost planificat la care producția a fost înregistrată în contabilitate. Această diferență este reflectată în contabilitate separat de prețul de cost planificat al producției sub denumirea de „diferențe de preț la produse finite".

Această diferență are efect modificativ de adunare asupra prețului de cost planificat al producției. Prin însumarea acestei diferențe cu prețul

Scanned with OKEN Scanner

de cost planificat al produselor finite corespunzătoare se obține prețul de cost efectiv de producție al produselor respective.

Produsele finite pot fi evaluate și la următoarele prețuri :

— *prețul de cost efectiv de producție* este stabilit la sfîrșitul lunii, pe baza datelor evidenței contabile, în cadrul lucrării de calculație a prețului de cost, prin însumarea cheltuielilor efectiv ocazionate de fabricarea produselor respective ;

— *prețul de cost complet* se formează prin însumarea la prețul de cost efectiv de producție a cheltuielilor de vînzare ocazionate de trecerea produsului respectiv în sfera circulației, dacă aceste cheltuieli sînt suportate de către întreprinderea producătoare ;

— *prețul de producție* se compune din prețul de cost complet și din beneficiul cuvenit întreprinderii producătoare. Dacă la acesta se adaugă impozitul pe circulația mărfurilor (și, acolo unde este cazul, impozitul de regularizare), se obține *prețul de livrare*.

c. **Evaluarea producției neterminate.** Producția neterminată (adică producția care se află în curs de fabricație) este evaluată la sfîrșitul fiecărei perioade de gestiune (lună etc.) prin *însumarea cheltuielilor ocazionate* pînă la stadiul de prelucrare în care se găsește fiecare partidă sau lot de produse (folosind prețurile efective sau planificate ale materialelor consumate etc.).

Evaluarea justă a producției neterminate este un factor important, atît pentru stabilirea cît mai exactă a prețului de cost efectiv al producției finite, cît și pentru calcularea exactă a beneficiilor întreprinderii.

d. **Evaluarea deșeurilor** (a resturilor de materiale rămase din procesul de producție). Se evaluează numai deșeurile recuperabile, cu *prețul posibil de valorificare*, ținînd seama de modalitatea care se va folosi pentru aceasta (prelucrare, vînzare etc.).

Justa evaluare a deșeurilor recuperabile prezintă interes în munca de stabilire cît mai exactă a prețului de cost efectiv al producției finite, întrucît valoarea acestor deșeuri se scade din suma cheltuielilor de producție.

e. **Mărfurile** sînt evaluate, de regulă, la *preț de vînzare cu amănuntul*. Se folosește însă și *prețul de colectare, prețul de achiziție, prețul de contractare, prețul de producție* etc., după natura mărfurilor și felul unității comerciale.

Prețul de vînzare cu amănuntul se compune din prețul de producție, impozitul pe circulația mărfurilor, impozitul de regularizare și adaosul comercial (suma cuprinsă în prețul de vînzare al mărfurilor, pe seama căreia întreprinderea comercială suportă cheltuielile ocazionate de aprovizionarea, depozitarea și vînzarea mărfurilor).

Oricare ar fi prețul adoptat la evaluare, în vederea înregistrării lor în contabilitate, contabilitatea socialistă permite cunoașterea prețului efectiv la materiale, produse, mărfuri etc. Această posibilitate este consecința caracterului unitar și științific al evaluării folosite în economia socialistă, ceea ce rezultă din faptul că diferitele prețuri sînt formate prin însumarea cheltuielilor efective pe diferite etape ale procesului reproducției și prin

Scanned with OKEN Scanner

înregistrarea separată a diferențelor ce rezultă între prețul efectiv și alte prețuri folosite pentru înregistrare în contabilitate.

Modul de formare a prețurilor la materiale, produse și mărfuri se ilustrează în schema 5.

Schema 5

Schema formării prețurilor

(la materiale, produse și mărfuri)

Procesul economic	Elemente componente		Prețul rezultat
1 Procesul de aprovizionare cu materiale	Prețul de facturare (al furnizorului)	Cheltuielile de transport-aprovizionare	Prețul de aprovizionare efectiv (al materialelor)
2. Procesul de producție	↓ Prețul de aprovizionare efectiv (al materialelor folosite)	Alte cheltuieli de producție (salarii, amortizări etc.)	Prețul de cost efectiv al producției
3 Procesul de realizare (vînzare) a produselor	↓ Prețul de cost efectiv al producției	Cheltuielile de desfacere (vînzare a produselor)	Prețul de cost complet al produselor
	↓ Prețul de cost complet al produselor	Beneficiul întreprinderii producătoare	Prețul de producție
	↓ Prețul de producție	Impozitul pe circulația mărfurilor	Prețul de livrare
4 Procesul de circulație a mărfurilor (aprovizionarea și vînzarea mărfurilor prin întreprinderile comerciale)	↓ Prețul de livrare	Adaosul comercial	Prețul de vînzare cu amănuntul a mărfurilor

Scanned with OKEN Scanner

GENERALIZAREA PRIN BILANȚ

A. BILANȚUL – INSTRUMENT DE PREZENTARE GENERALIZATĂ A SITUAȚIEI ECONOMICE ȘI FINANCIARE A ÎNTREPRINDERII

Bilanțul este un instrument specific contabil, folosit pentru prezentarea generalizată, în expresie valorică, a situației economice și financiare și a rezultatelor activității unei unități economice sau bugetare.

Cuvîntul „bilanț" sugerează ideea de balanță cu două brațe egale și provine din cuvintele latinești „bi-lanx" (două talere). Bilanțul are forma unui tablou, sau situații, care cuprinde două părți, așezate față în față, asemănătoare literei T (v. schema 6).

Partea din stînga bilanțului se numește „activ", iar partea din dreapta bilanțului se numește „pasiv". În *activ* se înscriu mijloacele economice cu denumirile care caracterizează componența lor, sub aspectul materialității și al destinației lor în cadrul proceselor economice, iar în *pasiv* sînt înscrise sursele, izvoarele de dobîndire a mijloacelor economice.

Datorită faptului că bilanțul prezintă mijloacele de producție sub cele două aspecte — materialitate și proveniență —, că această prezentare este făcută sistematic prin cele două părți ale bilanțului — activ și pasiv — și, întrucît în acest mod se dă o imagine clară și completă a situației economice-financiare a unității, elementele componente fiind înscrise în mod sistematic atît în posturile din activ cît și în cele din pasiv, bilanțul constituie un instrument de prezentare generalizată a situației economice și financiare a unității respective.

Volumul mijloacelor și al surselor de care dispune întreprinderea este prezentat în expresie valorică, prin folosirea etalonului bănesc. Mijloacele economice în materialitatea lor și sursele acestora sînt înscrise în bilanț în mod sistematizat, prin gruparea lor după trăsături comune, sub formă de *posturi de bilanț*.

Posturile de bilanț sînt de două feluri :

— *posturi de activ*, prin care sînt desemnate mijloacele economice în materialitatea lor ;

— *posturi de pasiv*, prin care sînt desemnate sursele de constituire a mijloacelor economice.

Scanned with OKEN Scanner

Schema 6

Întreprinderea X

BILANȚUL

încheiat în ziua de . . . . . .

Activ		Pasiv	
Posturi de activ Mijloace economice, înscrise cu denumirile care caracterizează componența lor materială și destinația lor în cadrul proceselor economice :	Lei	**Posturi de pasiv** Sursele de formare sau izvoarele de dobîndire a mijloacelor economice :	Lei
Mijloace fixe	. . . .	*Fonduri proprii*	. . . .
Mijloace circulante etc.	. . . .	*Fonduri speciale*	. . . .
		Fonduri atrase	. . . .
		Fonduri împrumutate etc.	. . . .

B. PREZENTAREA PRIN BILANȚ A MIJLOACELOR ECONOMICE ȘI A SURSELOR DE FORMARE A ACESTORA

Noțiunile „mijloace economice“ și „surse economice“ nu sînt decît termeni diferiți, stabiliți din puncte de vedere diferite, privind aceleași mijloace de producție.

Posturile de activ cuprind mijloacele fixe și mijloacele circulante cu denumirile care exprimă materialitatea lor și destinația lor în cadrul întreprinderii (și eventualele pierderi).

Posturile de pasiv cuprind fondurile proprii, fondurile speciale atrase și împrumutate, cu denumirile care exprimă natura surselor respective (proprietatea socialistă și datoriile sau obligațiile financiare) ale întreprinderii sau instituției (precum și beneficiile).

Între posturile din activul bilanțului și cele din pasivul lui se pot stabili următoarele corelații :

— mijloacele fixe din activul bilanțului au, de regulă, ca proveniență, fondurile proprii din pasivul bilanțului ;

— mijloacele circulante din activul bilanțului au ca proveniență în pasiv : fondurile proprii, fondurile speciale și fondurile atrase și împrumutate.

În anumite condiții, și mijloacele fixe pot fi procurate din împrumuturi bancare pe termen lung.

Întrucît orice mijloc economic, în materialitatea sa, trebuie să aibă o sursă, o proveniență, și fiindcă orice sursă este generatoare a unor mijloace economice în materialitatea lor, volumul tuturor mijloacelor economice, în expresie valorică, trebuie să fie egal cu volumul, tot în expresie valorică, al tuturor surselor. Deci, *totalul valoric al tuturor posturilor de activ este egal cu totalul valoric al tuturor posturilor de pasiv.*

Astfel : total mijloace fixe + total mijloace circulante = total fonduri proprii și speciale + total fonduri atrase și împrumutate. (Notă : se face abstracție de rezultatele financiare.)

Scanned with OKEN Scanner

Pentru exemplificare se dau următoarele modele de bilanț :

— bilanțul unei întreprinderi care nu a folosit fonduri atrase și împrumutate (schema 7) :

Schema 7

BILANȚ

încheiat la . . . . . .

Activ		**Pasiv**	
Mijloace fixe	Lei	*Fonduri proprii :*	Lei
Clădiri	60 000	Fondul mijloacelor fixe	300 000
Mașini, instalații etc.	240 009	Fondul mijloacelor circulante	450 000
Total mijloace fixe	300 000		
Mijloace circulante :			
Materiale	100 000		
Disponibil la bancă	340 000		
Casa (numerar)	10 000		
Total mijloace circulante	450 000		
Total activ	750 000	*Total pasiv*	750 000

— bilanțul unei întreprinderi care a folosit și fonduri atrase și fonduri împrumutate (schema 8) :

Schema 8

BILANȚ

încheiat la . . . . . .

Activ		**Pasiv**	
Mijloace fixe :	Lei	*Fonduri proprii :*	Lei
Clădiri	60 000	Fondul mijloacelor fixe	300 000
Mașini, instalații etc.	240 000	Fondul mijloacelor circulante	
Total mijloace fixe	300 000	Total fonduri proprii	500 000
Mijloace circulante :			800 000
Materiale	320 000	*Fonduri împrumutate și atrase :*	
Disponibil la bancă	370 000	Împrumuturi bancare	100 000
Casa (numerar)	10 000	Furnizori	80 000
Total mijloace circulante	700 000	Creditori	15 000
		Total fonduri împrumutate și atrase	200 000
Total activ	1 000 000	*Total pasiv*	1 000 000

C. MODIFICĂRILE POSTURILOR DE BILANȚ ÎN URMA PROCESELOR ECONOMICE

În desfășurarea activității întreprinderii, mijloacele economice în materialitatea lor și sursele corespunzătoare sînt în permanentă mișcare. Orice operație economică efectuată în cadrul diferitelor procese economice comportă o înlocuire a unor mijloace economice prin alte mijloace economice sau a unor surse prin alte surse, după cum poate comporta o sporire simultană de mijloace economice și de surse, sau o scădere simultană a unor mijloace și a unor surse.

Scanned with OKEN Scanner

Înlocuirea unor mijloace economice prin alte mijloace economice aduce modificări numai în posturile din activul bilanțului ; înlocuirea unor surse prin alte surse aduce modificări numai în posturile din pasivul bilanțului ; sporirea simultană a mijloacelor și surselor sau scăderea simultană a mijloacelor și a surselor aduc modificări în ambele părți ale bilanțului, așa cum se arată în cele ce urmează.

1. TRANSPUNEREA IN BILANȚ A EXISTENȚELOR DE MIJLOACE ECONOMICE ȘI DE SURSE

De exemplu, se consideră că la 30 iunie 1972 a fost creată întreprinderea „X" care a fost dotată cu mijloace de muncă și mijloace bănești din avuția socialistă, astfel :

— clădiri	lei	300 000
— mașini	lei	1 400 000
— mijloace de transport	lei	100 000
Total mijloace fixe	lei	1 800 000
— mijloace bănești în contul de la bancă	lei	200 000
Total mijloace economice	**lei**	**2 000 000**

Acestea sînt primite din avuția socialistă, deci ele au ca sursă fondurile proprii :

— fondul mijloacelor fixe	lei	1 800 000
— fondul mijloacelor circulante	lei	200 000
Total surse (fonduri)	**lei**	**2 000 000**

Pentru prezentarea situației economice-financiare de la începutul activității se întocmește, pe baza existențelor arătate mai sus, următorul bilanț inițial (schema 9) :

BILANȚ *Schema 9*

încheiat la 30 iunie 1972

Activ		**Pasiv**	
	Lei		Lei
Mijloace fixe	1 800 000	*Fondul mijloacelor fixe*	1 800 000
Disponibil la bancă	200 000	*Fondul mijloacelor circulante*	200 000
Total activ	2 000 000	Total pasiv	2 000 000

2. MODIFICĂRI PRIN SPORIREA AMBELOR PĂRȚI ALE BILANȚULUI

De exemplu, se consideră că la 1 iulie 1972 întreprinderea primește de la un furnizor materiale în valoare de 300 000 lei, sumă datorată furnizorului, potrivit facturii care însoțește materialele sosite, recepționate și înmagazinate.

Scanned with OKEN Scanner

Materialele sînt mijloace circulante şi deci se înscriu în bilanţ la activ, iar suma datorată furnizorului constituie o sursă atrasă şi se înscrie între posturile de pasiv ale bilanţului, astfel (schema 10) :

Schema 10

BILANŢ

încheiat la 1 iulie 1972

Activ		Lei	Pasiv		Lei
Mijloace fixe		1 800 000	*Fondul mijloacelor fixe*		1 800 000
Disponibil la bancă		200 000	*Fondul mijloacelor*		
Materiale	+	300 000	*circulante*		200 000
			Furnizori	+	300 000
Total activ		2 300 000	Total pasiv		2 300 000

Deci, în urma aprovizionării cu materiale a căror plată se face ulterior, se constată :

— *modificarea a două posturi de bilanţ* („*Materiale*“ şi „*Furnizori*“) ;

— posturile modificate *sînt în părţi opuse* ale bilanţului („*Materiale*“, în activ ; „*Furnizori*“, în pasiv) ;

— atît materialele cît şi datoriile faţă de furnizori au sporit, deci *modificările sînt de acelaşi fel* (+*Activ* ; +*Pasiv*) ;

— ambele posturi de bilanţ *au sporit cu aceeaşi sumă* (+*Activ* = =+*Pasiv*) ;

— cele două modificări *s-au produs simultan* ;

— cele două modificări *se condiţionează reciproc*.

În *concluzie*, unele operaţii economice sau financiare au ca efect sporirea ambelor părţi ale bilanţului, cu egală valoare, şi pot fi generalizate prin formula :

$$+A = +P.$$

Adică :

— *sporirea unui post de activ* (a unui mijloc economic) *este egală cu sporirea unui post de pasiv* (a unei surse).

Aceasta intervine în cazul operaţiilor de primire, încasare, creştere sau sporire a unor mijloace economice din avuţia socialistă, prin crearea unor fonduri (uneori cu destinaţie specială) sau cînd pentru întreprindere se creează obligaţia de plată sau de rambursare a mijloacelor economice primite.

3. MODIFICĂRI PRIN SCĂDEREA AMBELOR PĂRŢI ALE BILANŢULUI

De exemplu, se consideră că la 2 iulie 1972 întreprinderea plăteşte furnizorului, din contul de la bancă, suma de 160 000 lei. Deci, datoria faţă de furnizor scade şi, cu aceeaşi sumă, se reduc şi mijloacele băneşti aflate în contul de la bancă.

În bilanțul de la 2 iulie 1972 această operație se prezintă astfel (schema 11):

Schema 11

BILANȚ

încheiat la 2 iulie 1972

Activ			Pasiv	
	Lei			Lei
Mijloace fixe	1 800 000		*Fondul mijloacelor fixe*	1 800 000
Disponibil la bancă			*Fondul mijloacelor circulante*	200 000
200 000			*Furnizori*	
—160 000	40 000		300 000	
Materiale	300 000		—160 000	140 000
Total activ	2 140 000		Total pasiv	2 140 000

În urma operației sus-menționate se constată:

— *modificarea a două posturi de bilanț* („*Disponibil la bancă*" și „*Furnizori*");

— posturile modificate sînt *în părți opuse ale bilanțului* („*Disponibil la bancă*", în activ; „*Furnizori*", în pasiv);

— atît datoria față de furnizori cît și mijloacele bănești de la bancă s-au micșorat, deci *modificările sînt de același fel (—Pasiv; — Activ);*

— ambele posturi de bilanț *s-au redus cu aceeași sumă (—Pasiv = =—Activ);*

— cele două modificări *s-au produs simultan;*

— cele două modificări *se condiționează reciproc.*

În *concluzie,* unele operații economice sau financiare au ca efect micșorarea ambelor părți ale bilanțului, cu egală valoare, și pot fi generalizate prin formula:

$$-P = -A.$$

Adică:

— *micșorarea unui post de pasiv* (a unei surse) *este egală cu micșorarea unui post de activ* (a unui mijloc economic). Aceasta intervine în cazul operațiilor de reducere a fondurilor proprii, prin retragerea de către stat a unei părți din mijloacele economice cu care a fost dotată întreprinderea, în cazurile de transferări de mijloace economice cu titlu gratuit la alte întreprinderi sau instituții, cînd se constată consumarea fondurilor cu destinație specială și cînd se achită sumele datorate terților, prin folosirea disponibilităților proprii.

4. MODIFICĂRI ÎN ACTIVUL BILANȚULUI

De exemplu, se consideră că la 3 iulie 1972 întreprinderea ridică din contul de la bancă suma de 5 000 lei pe care o ține ca numerar în „casa" sa. Deci, se reduc mijloacele bănești din contul de la bancă, dar sporesc în același timp, și cu aceeași sumă, mijloacele bănești în numerar.

Scanned with OKEN Scanner

În bilanțul de la 3 iulie 1972 această operație se prezintă ca în schema 12 :

Schema 12

BILANȚ

încheiat la 3 iulie 1972

Activ		Lei	Pasiv	Lei
Mijloace fixe		1 800 000	*Fondul mijloacelor fixe*	1 800 000
Disponibil la bancă	40 000		*Fondul mijloacelor circulante*	200 000
	—5 000	35 000		
Casa	+	5 000	*Furnizori*	140 000
Materiale		300 000		
Total activ		2 140 000	Total pasiv	2 140 000

În urma operației sus-menționate se constată :

— *modificarea a două posturi de bilanț („Disponibil la bancă" și „Casa")* ;

— posturile modificate se găsesc *în aceeași parte a bilanțului* (în *Activ*) ;

— numerarul în casă a sporit, în timp ce disponibilul de la bancă s-a micșorat, deci *modificările sînt de sens contrar (+Activ ; —Activ)* ;

— cele două modificări sînt de egală valoare (*+Activ=—Activ*) ;

— cele două modificări *s-au produs simultan* ;

— cele două modificări *se condiționează reciproc.*

În *concluzie,* unele operații economice sau financiare modifică numai posturi din activul bilanțului, cînd un post de activ sporește și alt post tot de activ scade, cu egală valoare. Aceasta poate fi generalizată prin formula :

$$+A=-A.$$

Adică :

— *sporirea unui post de activ este egală cu micșorarea unui alt post tot de activ.* Aceasta intervine în cazul operațiilor în care se face un schimb de mijloace economice cu utilități diferite, de exemplu : cumpărări de materiale sau mărfuri cu plata imediată în numerar sau prin bancă, plata unor cheltuieli (de producție etc.), ridicări sau depuneri de numerar la bancă, circuitul bunurilor materiale (consumul materialelor în procesul de producție, obținerea de produse din procesul de producție etc.).

5. MODIFICĂRI ÎN PASIVUL BILANȚULUI

De exemplu, se consideră că la 4 iulie 1972, întreprinderea obține de la bancă un împrumut pe termen scurt în valoare de 140 000 lei și suma respectivă este plătită de către bancă furnizorului (potrivit indicațiilor date de către întreprindere).

Prin această operație se achită suma datorată furnizorului, dar apare o altă datorie, față de bancă.

În bilanțul de la 4 iulie 1972 această operație se prezintă astfel (schema 13) :

Schema 13

BILANȚ

încheiat la 4 iulie 1972

Activ		Pasiv		
	Lei			Lei
Mijloace fixe	1 800 000	*Fondul mijloacelor fixe*		1 800 000
Disponibil la bancă	35 000	*Fondul mijloacelor circulante*		200 000
Casa	5 000	*Furnizori*	140 000	
			—140 000	—
Materiale	300 000	*Împrumuturi pe termen scurt*	+	140 000
Total activ	2 140 000	Total pasiv		2 140 000

În urma operației exemplificate, se constată :

— *modificarea a două posturi de bilanț („Furnizori" și „Împrumuturi pe termen scurt")* ;

— posturile modificate se găsesc *în aceeași parte a bilanțului* (în *Pasiv*) ;

— datoria față de furnizori a scăzut dar, în același timp, au sporit datoriile față de bancă, deci *modificările sînt de sens contrar (—Pasiv ; +Pasiv)* ;

— cele două modificări *sînt de egală valoare (—Pasiv=+Pasiv)* ;

— cele două modificări *s-au produs simultan* ;

— cele două modificări *se condiționează reciproc.*

În *concluzie*, unele operații economice sau financiare modifică numai posturi din pasivul bilanțului, cînd un post de pasiv scade și un alt post tot de pasiv crește cu egală valoare. Aceasta poate fi generalizată prin formula :

$$-P=+P.$$

Adică :

— *reducerea, scăderea unui post de pasiv este egală cu sporirea, creșterea unui alt post tot de pasiv.*

Aceasta intervine în cazul operațiilor în care se face înlocuirea unor surse prin alte surse, spre exemplu : crearea unor fonduri speciale prin consumarea unui alt fond, achitarea unei surse atrase printr-un împrumut bancar, transformarea unui împrumut bancar în alt fel de împrumut, de obicei cu alt fel de dobîndă etc.

Din exemplele de mai sus reies următoarele *concluzii generale* :

— cînd operațiile economice influențează posturi dintr-o *singură parte a bilanțului* (numai în activ sau numai în pasiv), *totalul bilanțului*

Scanned with OKEN Scanner

rămîne neschimbat; se schimbă însă structura bilanțului sau volumul unor posturi de bilanț din partea care se modifică ;

— cînd operațiile economice afectează posturi din *ambele părți ale bilanțului, totalul bilanțului se modifică. El sporește sau se micșorează* cu aceeași sumă cu care sporesc sau se micșorează posturile influențate (se schimbă volumul bilanțului și, uneori, structura sa).

D. PRINCIPIUL DUBLEI ÎNREGISTRĂRI ȘI PRINCIPIUL EGALITĂȚII BILANȚIERE

1. PRINCIPIUL DUBLEI ÎNREGISTRĂRI

Pornind de la cele două aspecte sub care sînt oglindite în contabilitate mijloacele de care dispune o întreprindere : componența lor materială și proveniența lor, a fost stabilit *principiul dublei înregistrări.*

Bilanțul, cu cele două părți ale sale — *activul* și *pasivul* — reprezintă o primă aplicație a acestui principiu în contabilitate, deoarece activul bilanțului reflectă aspectul componenței materiale a mijloacelor economice, iar pasivul reflectă modul de dobîndire sau sursa acelor mijloace.

Deci, conform principiului dublei înregistrări, orice existență de mijloace de producție cuprinde, pe de o parte, o existență de mijloace în materialitatea lor, și, pe de altă parte, o existență de surse, de proveniențe ale acestora.

Dacă se analizează, de exemplu, primele două tipuri de modificări ale bilanțului, este de remarcat că acestea influențează două posturi de bilanț datorită faptului că în cadrul aceleiași operații economice au fost influențate atît mijloacele economice, în materialitatea lor, cît și sursele corespunzătoare, adică, cele două aspecte ale mijloacelor folosite. Astfel, în primul caz ($+A=+P$), concomitent cu sporirea materialelor au sporit și sursele de formare (furnizorii). Tot astfel, în cazul al doilea ($-P=-A$), reducerea unor surse economice a avut loc simultan cu reducerea unor mijloace economice.

Consecința oglindirii mijloacelor de producție în contabilitate sub dublul lor aspect (al materialității și al provenienței) este aceea că : *orice operație economică prilejuiește modificarea a două posturi de bilanț.*

Pentru reflectarea bazei materiale și economice a procesului reproducției socialiste lărgite (existențele de mijloace de producție), dubla înregistrare se referă la *componența materială* și la *sursele acestor mijloace.* Pentru reflectarea operațiilor sau a proceselor economice, contabilitatea are în vedere cele două aspecte comune și caracteristice ale oricărui proces de înlocuire a unor mijloace economice prin alte mijloace economice sau a unei surse prin altă sursă. Cele două aspecte sînt : *mijlocul sau sursa care este înlocuită și mijlocul sau sursa care îi ia locul.*

Scanned with OKEN Scanner

Unele procese economice au ca efect *schimbarea sau înlocuirea unui mijloc economic cu alt mijloc economic* (cu altă valoare de întrebuințare) *sau a unei surse cu altă sursă.*

Acesta este cazul felurilor de operații care au adus modificări într-o *singură parte a bilanțului.* Se observă că acestea au influențat două posturi, datorită faptului că operațiile respective au fost *operații de înlocuire, de schimbare.* Astfel, în cazul al treilea ($+A=-A$), mijloacele bănești din contul de la bancă au fost schimbate în mijloace bănești, în numerar în casa întreprinderii.

Tot astfel, în al patrulea caz ($-P=+P$), sursa atrasă „*Furnizori*" a fost înlocuită (schimbată) prin sursa împrumutată „*Împrumuturi pe termen scurt*" (aceasta din urmă a luat locul celei dintîi). În ambele cazuri, postul de bilanț care este înlocuit (este schimbat) înregistrează *o diminuare* ($-A$ sau $-P$), iar postul de bilanț care îl înlocuiește înregistrează *o sporire* ($+A$ sau $+P$).

În cadrul proceselor economice de aprovizionare, de producție și de desfacere, cele mai numeroase operații sînt operațiile de schimbare, de înlocuire a unor obiecte ale muncii sau, mai bine zis, a unor mijloace circulante, cu alte mijloace circulante, avînd alte valori de întrebuințare. Toate aceste cazuri ocazionează sporirea unui post de activ și micșorarea altui post de activ ($+A=-A$). Acesta este cazul operațiilor de aprovizionare cu materiale cu plata imediată, efectuarea cheltuielilor de transport-aprovizionare cu plata imediată, darea materialelor în procesul de producție, obținerea produselor din fabricație etc.

Consumarea lentă și treptată a mijloacelor fixe, a uneltelor și sculelor, a echipamentului de protecție etc., sub forma uzurii prilejuite de procesul de producție este, de asemenea, un proces de schimbare, și chiar de transformare a acestora în mijloace circulante, întrucît partea consumată (uzura) se cuprinde sub formă de cheltuială de producție (denumită „amortizare") în prețul produselor fabricate sau în suma cheltuielilor prilejuite de activitatea respectivă și, se recuperează apoi, sub formă de mijloace bănești, prin procesul de vînzare a produselor.

În cadrul acestor procese economice nu lipsesc însă nici cazurile de operații economice care au ca efect modificări în ambele părți ale bilanțului (de exemplu, aprovizionarea cu materiale ce nu se achită imediat).

În aceste cazuri, sporesc mijloacele circulante sub forma materialelor sau a mărfurilor, dar sporesc și sursele atrase sub forma datoriei față de furnizor ($+A=+P$). De asemenea, cu ocazia achitării furnizorului, se reduc sursele atrase sub forma furnizorilor și se diminuează și mijloacele circulante, sub forma contului de la bancă ($-P=-A$), spre deosebire de achitarea furnizorului pe calea împrumuturilor acordate de către bancă, cînd o sursă atrasă este înlocuită printr-o sursă împrumutată ($-P=+P$).

Principiul dublei înregistrări se aplică în toate înregistrările făcute în contabilitate. De aceea, pentru înregistrarea oricărei operații economice, contabilitatea cercetează, identifică și are în vedere cele *două posturi de bilanț influențate* de operația respectivă. *Înregistrarea se face prin înscrierea modificării de creștere sau de micșorare în evidențele ce se țin separat pentru fiecare din posturile de bilanț influențate.*

Scanned with OKEN Scanner

Așa, de exemplu, la înregistrarea operației de dotare a întreprinderii cu mijloace fixe din fondul statului se înregistrează atît sporirea mijloacelor fixe, cît și sporirea fondului corespunzător. La achitarea furnizorului cu mijloace bănești aflate în contul de la bancă se înregistrează atît scăderea datoriei față de furnizor, cît și reducerea mijloacelor bănești din contul de la bancă.

Din studierea exemplelor precedente se pot reține următoarele *laturi* care caracterizează principiul dublei înregistrări :

— *interdependența între posturile de bilanț influențate* de operația economică sau financiară. Aceasta prezintă un interes deosebit, deoarece posturile de bilanț influențate de operația economică nu pot fi stabilite decît prin determinarea interdependenței care se creează, fie datorită aspectelor : componența materială — proveniență, fie datorită înlocuirii unui element cu altul ;

— *simultaneitatea modificării* celor două posturi de bilanț. Modificările în cele două posturi de bilanț influențate de o operație economică sau financiară au loc în același moment și ele trebuie să fie reflectate în evidențele contabile în același timp, prin aceeași înregistrare contabilă.

2. PRINCIPIUL EGALITĂȚII BILANȚIERE

Din exemplificările făcute în cadrul acestui capitol reiese că modificările care se produc în cele două posturi de bilanț prezintă, în toate cazurile, o altă caracteristică comună : *egalitatea valorică*. Separat de aceasta, reiese că între cele două părți ale bilanțului — *Activ* și *Pasiv* — există o permanentă egalitate, datorită faptului că orice mijloc economic are o sursă și orice sursă este generatoare de mijloace economice. Deci, în contabilitate, aspectele concrete ale principiului egalității bilanțiere sînt :

— *egalitatea, în bilanț, a totalului mijloacelor economice cu totalul surselor, în expresie valorică ;*

— *egalitatea, în cadrul fiecărei operații economice, între cele două posturi de bilanț influențate de operația economică.*

Dacă se analizează cele patru tipuri de modificări ocazionate de operațiile economice, se constată că :

— modificările produse într-o singură parte a bilanțului *sînt de sens contrar :*

$$+A = -A ;$$
$$-P = +P.$$

Datorită faptului că cele două posturi de bilanț se modifică cu aceeași sumă, dar în sens contrar (o creștere și o scădere), ele mențin egalitatea dintre totalul activului și totalul pasivului în bilanț ;

— modificările de același fel sînt ocazionate la posturi situate *în părți diferite ale bilanțului :*

$$+A = +P ;$$
$$-P = -A.$$

Scanned with OKEN Scanner

Datorită faptului că cele două posturi de bilanț care se modifică cu aceeași sumă și în același sens (ambele cresc sau ambele scad) se găsesc în părți diferite ale bilanțului, se menține, de asemenea, egalitatea dintre totalul activului și totalul pasivului în bilanț.

Deci, *modificările ocazionate în posturile de bilanț sînt totdeauna contrarii sau ca semn* (+ ; —) *sau ca poziție în bilanț* (*A* ; *P*). Aceste aspecte contrarii asigură o stare de egalitate permanentă în bilanț și în cadrul fiecărei înregistrări contabile, denumită *egalitate bilanțieră*.

Principiul dublei înregistrări și principiul egalității bilanțiere stau la baza organizării științifice a contabilității. Pe aceste principii este organizat *„sistemul dublei înregistrări"* sau al *„partidei duble"*.

Contabilitatea în partidă dublă este un sistem unitar de înregistrare contabilă, ale cărei mijloace de lucru sînt construite și organizate pe principiul dublei înregistrări și al egalității bilanțiere.

Spre deosebire de aceasta, *contabilitatea în partidă simplă* este un sistem în cadrul căruia înregistrarea operațiilor economice se face prin înregistrare unilaterală. În cadrul acestui sistem, mijloacele economice se înregistrează numai în materialitatea lor. În evidențele contabile respective nu se înregistrează decît acele operații care au ca efect mișcarea mijloacelor materiale și sumele datorate (sursele atrase și împrumutate) ; este o evidență incompletă, lipsită de posibilitățile de control pe care le asigură contabilitatea în partidă dublă. Contabilitatea în partidă simplă se aplică de către toate întreprinderile de stat pentru reflectarea unor operații sau situații extrapatrimoniale, prin folosirea unor conturi numite *„în afara bilanțului"*.

Scanned with OKEN Scanner

CONTURILE ŞI REGULILE LOR DE FUNCŢIONARE

A. DEFINIŢIA CONTULUI

Principalul instrument de lucru în munca de înregistrare contabilă, de la care îşi trage chiar denumirea această formă de evidenţă economică, este *contul*.

În limba franceză „compte" şi în limba italiană „conto" înseamnă „socoteală" şi cu acest înţeles a fost adoptat şi în limba română.

Pentru a putea urmări modificările pe care mijloacele economice şi sursele (fondurile) acestora le suferă ca urmare a proceselor economice, în înregistrările contabile se foloseşte cîte un cont (socoteală) separat pentru fiecare din ele.

Dacă se înscrie în cont situaţia iniţială (existenţele) şi apoi modificările de sporire sau de micşorare prilejuite de procesele economice, se poate stabili : volumul sporirilor, volumul micşorărilor (dintr-o anumită perioadă de timp), precum şi existenţele sau situaţia mijlocului sau a fondului respectiv la capătul perioadei avute în vedere.

În cadrul proceselor de producţie, obiectele muncii folosite, munca încorporată, amortizarea aferentă uzurii mijloacelor de muncă, precum şi alte mijloace circulante consumate devin *cheltuieli de producţie*, devin părţi componente ale preţului de cost al produselor ce vor rezulta din procesul de prelucrare. În scopul urmăririi acestor transformări şi *pentru determinarea preţului de cost al producţiei*, în contabilitate se folosesc conturi separate prin care *se însumează toate consumurile şi cheltuielile, se determină preţul de cost al producţiei* etc.

De asemenea, una din sarcinile principale ale contabilităţii o formează controlul modului de îndeplinire a diferitelor sarcini de plan şi, ca urmare a acestui fapt, prin înregistrările contabile trebuie să se ţină în mod detaliat şi *evidenţa proceselor economice* desfăşurate în cadrul întreprinderii.

Pentru a răspunde acestor necesităţi, *se folosesc conturi (socoteli) separate pentru fiecare fel de mijloace economice, surse ale mijloacelor şi procese economice*.

Pentru a putea determina situaţia întreprinderii după o perioadă de activitate, este necesar ca evidenţa modificărilor survenite în timp să fie făcută *în scris*, căci altfel s-ar putea omite unele operaţii şi, în acest caz, datele de evidenţă contabilă n-ar mai fi nici complete, nici exacte.

Scanned with OKEN Scanner

Modificările ocazionate de operațiile economice și financiare sînt de creștere sau de micșorare a mijloacelor sau a surselor economice, adică sînt operații de adunare sau de scădere.

În mod obișnuit, operațiile de adunare și scădere se fac înscriind sumele unele sub altele, cu semnul respectiv de adunare sau scădere și făcînd totalul sau diferența. Un astfel de calcul nu permite, însă, să se cunoască totalul operațiilor cu semnul plus și separat al acelor cu semnul minus. De aceea, contul are forma specială a literei T, în cadrul căreia se creează două grupe de sume : într-o parte se înscriu sumele cu semnul +, iar în cealaltă parte sumele cu semnul —, adică, într-o parte a contului se înscriu operațiile care produc creșteri sau sporiri ale elementului pentru care se ține socoteala, iar în cealaltă parte a contului se înscriu operațiile care produc micșorări, reduceri ale acestuia.

Mărimea operațiilor de sporire sau micșorare a volumului mijloacelor sau surselor este exprimată valoric, de aceea modificările ocazionate de desfășurarea proceselor economice sînt înregistrate *în expresie valorică, folosind etalonul bănesc*, întrucît acesta este singurul etalon care permite generalizarea mărimii diferitelor procese economice.

Pentru unele mijloace economice, cum sînt materialele, produsele, în înregistrările contabile se folosește, pentru înscrierea operațiilor respective, pe lîngă etalonul bănesc, și etalonul natural caracteristic mijloacelor economice care au făcut obiectul operației respective. În acest caz, în anumite conturi, *paralel cu înregistrarea valorică se efectuează și o înregistrare cantitativă (în etalon natural).*

Pentru ca datele contabile să fie reale și exacte, este necesar ca operațiile economice efectuate să fie înscrise în conturile respective în ordinea desfășurării lor, adică *în ordine cronologică.*

Întrucît contabilitatea folosește cîte un cont separat pentru fiecare fel de mijloace, surse sau procese economice și; în fiecare din acestea se înscriu numai operațiile prilejuite de mijloacele, sursele sau procesele economice respective, înseamnă că în fiecare cont *se sistematizează (se înregistrează sistematic)* anumite genuri de operații economice, privind anumite mijloace economice sau anumite surse (fonduri). Așa, de exemplu, primirile și eliberările de mijloace fixe sînt oglindite în contul „*Mijloace fixe*“ ; datoriile față de furnizori (pentru materiale livrate de aceștia), și plata datoriilor respective se oglindesc în contul „*Furnizori*“ etc.

Pentru ca datele de evidență contabilă să fie complete și pentru a se putea determina la sfîrșitul unei perioade de activitate situația mijloacelor și a surselor întreprinderii, este necesar ca această evidență să înceapă prin a înscrie *existențele* de mijloace și de surse de la începutul perioadei de activitate.

Înscriind modificările de creștere sau micșorare suferite de mijloacele și sursele economice, ca urmare a activității desfășurate, în fiecare cont se oglindesc *operațiile de creștere și operațiile de micșorare* ale volumului mijloacelor, surselor respective sau a proceselor economice.

La sfîrșitul unei perioade de activitate, făcînd socoteala creșterilor și micșorărilor (a plusurilor și minusurilor), față de existențele de la începutul perioadei respective, se pot determina *existențele de la sfîr-*

Scanned with OKEN Scanner

situl perioadei, astfel : *existențe inițiale + creșteri sau sporiri — diminuări sau micșorări = existențe la sfîrșitul perioadei.*

Deci, *contul este o socoteală scrisă, de formă specială, care se ține pentru mijloace, surse sau procese economice, în care se înscriu valoric și uneori cantitativ, în ordine cronologică și sistematic, existențele și mișcările acestora, în scopul cunoașterii activității desfășurate, stabilirii rezultatelor acestei activități, precum și a situației economice-financiare a unității, la un moment dat.*

B. ELEMENTELE CONTULUI

La cont se deosebesc două feluri de *elemente :*

— elemente care trebuie avute în vedere sau înscrise în cont cu ocazia fiecărei înregistrări efectuate ;

— elemente care rezultă în cont ca urmare a înregistrărilor făcute și care servesc la determinarea anumitor indicatori necesari.

În prima grupă se cuprind următoarele *elemente :* titlul contului, data operației, explicația, suma. Pentru fiecare din aceste elemente contul are coloane sau rubrici separate.

— *Titlul contului* este alcătuit din denumirea mijloacelor economice, a fondurilor sau a proceselor economice ale căror operații de sporire sau de micșorare sînt înscrise în contul respectiv.

Titlul se stabilește în așa fel încît să exprime cît mai clar și mai exact denumirea mijlocului, sursei sau procesului economic înregistrat. De exemplu : *„Mijloace fixe", „Disponibil la bancă", „Cont curent", „Furnizori"* etc.

— *Data* este înscrisă în dreptul fiecărei înregistrări și precizează cînd a avut loc operația economică sau financiară care face obiectul acelei înregistrări.

Data se exprimă prin înscrierea zilei și a lunii. Ziua se scrie în cifre, iar luna se scrie în litere, astfel : 12 iulie, 25 august etc. Anul se înscrie de obicei la începutul fiecărei pagini a contului.

— *Explicația* este partea rezervată pentru descrierea operației economice sau financiare înregistrate.

În unele cazuri, această explicație este înscrisă în mod descriptiv, dezvoltat, cu menționarea documentelor sau a actelor justificative care stau la baza înregistrării respective. Alteori, această explicație este rezumativă, fiind exprimată contabil, numai prin titlul contului care reprezintă cel de-al doilea post de bilanț influențat de operația înregistrată (contul corespondent respectiv).

— *Suma* este înscrisă totdeauna într-o coloană separată, după cum sînt operații care reprezintă + (sporire, creștere) sau — (diminuare, scădere). Sumele se înscriu unele sub altele, respectînd regulile aritmeticii, astfel încît să poată fi însumate cu ușurință.

În a doua grupă se cuprind următoarele *elemente :* debitul, creditul, rulajul debitor, rulajul creditor, soldul, total sume.

— *Debitul și creditul.* Forma contului este aceea a literei T. În felul acesta, contul are două părți. Partea din stînga contului se numește *debit (D)*, iar partea din dreapta contului se numește *credit (C).*

Scanned with OKEN Scanner

În formă simplificată, cele două părți ale contului se prezintă astfel :

Debit	*Titlul contului*	**Credit**

Cele două părți ale contului au funcții contrarii. În cadrul fiecărui cont, una din părți servește pentru înscrierea sumelor care se adună (care reprezintă creșteri, sporiri), iar cealaltă parte servește pentru înscrierea sumelor care se scad (care reprezintă diminuări, scăderi).

Sumele înscrise în debitul unui cont se numesc *sume debitoare.*

Sumele înscrise în creditul unui cont se numesc *sume creditoare.*

A debita un cont înseamnă a înscrie o sumă în debitul acelui cont.

A credita un cont înseamnă a înscrie o sumă în creditul acelui cont.

— *Rulajul debitor* se stabilește prin totalizarea sumelor înscrise în debitul unui cont, ca urmare a operațiilor economice și financiare efectuate.

În cazul în care, în cadrul unui cont, partea numită *debit* este destinată înscrierii operațiilor de sporire, de creștere, sumele debitoare reprezintă sporiri sau creșteri, iar rulajul debitor reprezintă volumul total al sporirilor sau al creșterilor.

În cazul în care, în cadrul unui cont, debitul are o destinație contrară, adică de a reflecta operații de scădere, de micșorare, sumele debitoare reprezintă scăderi sau micșorări, iar rulajul debitor reprezintă volumul total al scăderilor sau micșorărilor.

— *Rulajul creditor* se stabilește prin totalizarea sumelor înscrise în creditul unui cont, ca urmare a operațiilor economice și financiare efectuate.

În cadrul fiecărui cont, rulajul creditor are un conținut opus sau contrar rulajului debitor. Astfel, dacă rulajul debitor reprezintă volumul total al creșterilor sau sporirilor, rulajul creditor reprezintă volumul total al scăderilor sau micșorărilor și invers, dacă rulajul debitor reprezintă volumul scăderilor sau al micșorărilor, rulajul creditor reprezintă volumul creșterilor sau al sporirilor.

Rulajul debitor și rulajul creditor prezintă, în stabilirea datelor contabile, un deosebit interes întrucît el exprimă de multe ori indicatori utili în munca de analiză a activității întreprinderii.

— *Soldul* este suma care rezultă ca diferență între totalul sumelor înscrise în debitul unui cont și totalul sumelor înscrise în creditul aceluiași cont. *El este de același fel cu totalul cel mai mare.* Astfel, dacă totalul sumelor înscrise în debitul unui cont este mai mare decît totalul sumelor înscrise în creditul aceluiași cont, se stabilește *sold debitor,* iar dacă totalul sumelor înscrise în credit este mai mare decît totalul sumelor înscrise în debit, se stabilește *sold creditor.*

Rulajul debitor și rulajul creditor al fiecărui cont arată modificările survenite în volumul mijloacelor, surselor sau proceselor economice respective, ca urmare a creșterilor sau micșorărilor ocazionate de operațiile economice. De aceea, *rulajul debitor și rulajul creditor arată mișcarea contului.*

Soldul, ca diferență între totalul creșterilor și totalul scăderilor înregistrate într-un cont, exprimă existențele de mijloace economice, de surse (fonduri), sau de procese economice în curs (neterminate).

Scanned with OKEN Scanner

Existențele de la începutul unei perioade de evidență alcătuiesc — în cadrul contului — *solduri inițiale*. Existențele de la sfîrșitul unei perioade de activitate sînt exprimate prin *solduri finale*.

Prin însumarea rulajului debitor sau creditor cu soldul inițial sau cu soldul final se obține *totalul sumelor debitoare*, respectiv *totalul sumelor creditoare ale contului*.

În cazul în care la începutul unei perioade de activitate contul a avut un sold inițial, soldul final se stabilește ca diferență între totalul sumelor de felul soldului inițial și rulajul de fel contrar (total sume debitoare — rulaj creditor sau, total sume creditoare — rulaj debitor).

Un cont funcționează atît timp cît are sold. Cînd totalul sumelor este egal cu totalul sumelor creditoare — în cadrul aceluiași cont — *contul este balansat sau soldat*.

A solda un cont înseamnă a închide un cont.

Soldarea unui cont se face printr-o înregistrare contabilă de trecere a soldului final în partea în care totalul este mai mic, obținînd astfel egalarea celor două totaluri.

Situația de egalitate a celor două părți se marchează prin *bararea* (sublinierea cu două linii) a totalurilor respective scrise, de obicei, la același nivel (pe același rînd). Rîndurile rămase nescrise deasupra totalului barat se anulează printr-o linie diagonală, așa cum se arată în exemplul de mai jos.

Redeschiderea unui cont înseamnă înscrierea unui sold în aceeași parte a contului de unde el a provenit. *Soldul de redeschidere se numește și „sold nou"*. *Operația de închidere a conturilor* se face, de obicei, la data de 31 decembrie a fiecărui an, iar *operația de redeschidere a conturilor* se face la data de 1 ianuarie al anului următor.

Soldarea și redeschiderea unui cont se prezintă în schema 14.

Schema 14

Debit — Cont *„Casa"* — **Credit**

			Lei				Lei	
Rulaj debitor	1972			Rulaj creditor	1972			
	Sold inițial		0		31 decembrie.	Plătit salarii	202 000	
	29 decembrie.	Ridicat de la bancă	202 000		31 decembrie.	Depus la bancă	21 000	
	29 decembrie.	Restituit avans	4 000		31 decembrie.	*Sold pentru închidere*	1 000	
	30 decembrie.	Vîndut produse	7 000					
	31 decembrie.	Încasat servicii prestate	8 000					
	Total sume debitoare		224 000		*Total sume creditoare*		224 000	
	1 ianuarie 1972.	*Sold nou*	1 000					

C. FELURI DE CONTURI

Cu ajutorul contului se poate ține fie socoteala fiecărui fel de mijloace, surse sau procese economice, fie socoteala lor pe grupe. De exemplu, se poate folosi un cont pentru evidența tuturor materialelor utilizate într-o întreprindere (contul „*Materiale*"), după cum se pot folosi conturi separate pe feluri de materiale. În acest caz, titlul contului exprimă felul materialului respectiv (de exemplu, conturile : „*Fier*", „*Bronz*", „*Aluminiu*", „*Cărbuni*").

După sfera de cuprindere a titlului contului, se deosebesc două feluri de conturi : conturi analitice și conturi sintetice.

a. **Conturile analitice** sînt folosite pentru înregistrarea operațiilor privind un anumit fel de mijloace, surse sau procese economice.

Conturile analitice sînt dezvoltătoare ale conturilor sintetice corespunzătoare. De exemplu, conturile analitice „*Fier*", „*Bronz*", „*Aluminiu*", „*Cărbuni*", „*Fire de bumbac*", „*Fire de viscoză*" sînt dezvoltătoare ale contului sintetic „*Materiale*" ; conturile : „*Uzinele 23 August*", „*Uzinele Vulcan*" etc., care exprimă numele a diferiți furnizori, sînt conturi analitice dezvoltătoare ale contului sintetic „*Furnizori*".

Conturile analitice alcătuiesc principalul mijloc de evidență contabilă, prin care se asigură integritatea mijloacelor de producție, se urmărește mișcarea acestora și se creează condițiile optime pentru controlul gestionar, se stabilesc în mod exact drepturile sau obligațiile financiare ale întreprinderilor față de alte întreprinderi, instituții sau persoane, se stabilește suma cheltuielilor privind procesele economice, pe feluri de cheltuieli, pe feluri de procese economice, pe produse, lucrări sau servicii executate etc.

Toate acestea sînt posibile datorită faptului că operațiile economice reflectate printr-un cont analitic au o sferă și un obiect foarte restrîns, care nu depășește sfera contului analitic respectiv. De asemenea, controlul gestionar este posibil datorită faptului că în conturile analitice evidența se ține atît în etalon bănesc cît și în etalon natural, cantitativ. În felul acesta, se pot stabili cantitățile intrate, cantitățile eliberate și stocul din fiecare depozit, magazie, secție de producție etc. și pe fiecare fel de materiale, produse, scule, unelte, mașini etc. Tot cu ajutorul conturilor analitice, deschise pe feluri de cheltuieli de producție, pe secții de producție, pe fiecare comandă sau produs, se poate determina prețul de cost al producției, separat pe fiecare secție de producție, pe fiecare comandă sau produs, după cum se pot identifica eventualele cazuri de risipă în consumarea materialelor sau de cheltuieli nejustificate. Tot conturile analitice permit cunoașterea relațiilor bănești, separat pe fiecare corespondent în parte : clienți, furnizori, debitori, creditori etc.

b. **Conturile sintetice** sînt folosite ca mijloc de grupare și de generalizare sistematică a datelor contabile, prin însumarea operațiilor economice înregistrate în conturile analitice. Această însumare se face prin înregistrări contabile executate paralel cu înregistrările făcute în conturile analitice (dezvoltătoare) corespunzătoare.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările în conturile sintetice se fac numai în etalon bănesc.

Totalul înregistrărilor făcute într-un cont sintetic trebuie să corespundă — în expresie valorică — cu totalul înregistrărilor făcute în toate conturile analitice ale aceluiași cont sintetic.

Conturile sintetice sînt conturile de bază ale contabilității, ele reprezintă genul, familia, pe care o exprimă titlul lor. Conturile analitice alcătuiesc părțile componente ale genului sau familiei respective (sînt diviziuni ale unei grupe sau categorii de mijloace, surse sau procese economice).

De asemenea, conturile sintetice se folosesc pentru a ține evidența unor mijloace, surse sau procese economice unice. În acest caz, titlul contului respectiv cuprinde o noțiune care nu se poate subdivide (de exemplu, contul „*Casa*").

D. FORMELE CONTURILOR

Elementele contului pot fi așezate în mod diferit în cadrul contului și, ca urmare a acestui fapt, rulajele și soldul acestuia pot fi stabilite în mod diferit, după necesitățile muncii de înregistrare contabilă. Ca urmare a modului diferit de așezare și de stabilire a acestor elemente, există mai multe forme ale conturilor.

Ele pot fi grupate în : forme bilaterale și forme unilaterale.

a. **Formele bilaterale ale conturilor** se caracterizează prin aceea că unele elemente ale contului sînt înscrise în mod separat, pentru fiecare din cele două părți ale contului (debit și credit).

Aceste forme prezintă dezavantajul că pentru determinarea soldului unui cont trebuie făcute calcule în afara acelui cont, iar liniatura contului nu permite înscrierea soldului stabilit.

Dintre formele bilaterale se menționează : forma veche (clasică) și forma „Maestru-șah".

— *Forma veche a contului* se prezintă astfel :

Schema 15

Titlul contului : MATERIALE

Debit **Credit**

Data		Explicația	Sume		Data		Explicația	Suma	
anul 1972					anul 1972				
luna	zi		Parțiale	Totale	luna	zi		Parțiale	Totale
ian.	4	*Furnizori*	4 000	4 000	ian.	4	*Cheltuielile producției de bază*	2 030	2 030
ian.	4	*Casa*	60	4 060					
ian.	5	*Debitori*	500	4 560	ian.	5	*Cheltuielile generale ale întreprinderii*	100	2 130

Scanned with OKEN Scanner

Această formă a fost folosită atît pentru conturile sintetice cît şi pentru conturile analitice.

— *Forma „Maestru-şah"* a contului se prezintă astfel :

Schema 16

Titlul contului : MATERIALE
luna ianuarie, anul 1972

Debit

Inregistrarea contabilă		Sume	Conturi corespondente					
Nr.	Data		*Casa*	*Furnizori*	*Debitori*			
15	4	4 060	60	4 000	500			
41	5	500						

Titlul contului : MATERIALE
luna ianuarie, anul 1972

Credit

Inregistrarea contabilă		Sume	Conturi corespondente				
Nr.	Data		*Cheltuielile producţiei de bază*	*Cheltuielile generale ale întreprinderii*			
18	4	2 030	2 030				
40	5	100		100			

În forma maestru-şah, cele două părţi ale contului (debit şi credit) sînt înscrise pe fişe separate. Această formă este folosită numai pentru conturile sintetice.

b. **Formele unilaterale ale conturilor** se caracterizează prin aceea că unele elemente necesare înregistrării (data şi explicaţia) sînt prevăzute o singură dată în cadrul contului, coloanele respective putînd fi folosite atît în cazul înscrierii unei sume în debitul contului, cît şi în cazul înscrierii unei sume în creditul său. Operaţiile de creştere sau micşorare sînt separate, în aceste forme, numai prin coloanele de sume, care sînt prevăzute separat pentru sume debitoare şi pentru sume creditoare. Aceste forme prezintă avantajul că permit stabilirea şi înscrierea soldului după fiecare înregistrare.

În cadrul formelor unilaterale se cuprind : forma copigrafică, forma colectivă sau tabelară, forma „pe jurnale".

— *Forma copigrafică a contului* se prezintă în mai multe variante, dintre care cele mai des folosite sînt :

Scanned with OKEN Scanner

— *forma contului cu un etalon de evidenţă* — foarte des folosită pentru conturile analitice, în care înregistrările se fac numai în etalon bănesc ; de exemplu, pentru conturile analitice deschise în cadrul conturilor sintetice : *„Furnizori“*, *„Creditori“*, *„Debitori“* (schema 17) :

Schema 17

Forma unilaterală copigrafică a contului cu un etalon de evidenţă

Contul UZINELE „23 AUGUST“

Data 1971	Document		Explicaţii	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	Parafă D. C.	Simbol cont Sold	Fişa nr. / Pagina Centralizator pag./rînd
	Felul	Nr.							
ian. 4	fact.	47	livrat material	*Materiale*		4 000	C	4 000	

— *forma contului cu două etaloane de evidenţă* — folosită pentru conturile analitice privind mijloacele economice a căror evidenţă se ţine atît în etalon bănesc cît şi în etalon natural, cantitativ ; de exemplu, pentru conturile analitice deschise în cadrul conturilor sintetice : *„Materiale“*, *„Produse finite“*, *„Mărfuri“* (schema 18).

Schema 18

Forma unilaterală copigrafică a contului cu două etaloane de evidenţă

Denumirea materialului / produsului: Fier cornier

Unitatea de măsură: kg

Magazia: 1

Stoc normat: Maxim / Minim

Parafa

Nr. cod Simbol intern / Simbol cont

Fişa nr. / Pagina

Preţ: 4

Data 1971	Explicaţii document		Stoc	Cantitatea		Preţ unitar	Valoarea		Sold	Simbol cont corespondent	Centralizator pag./rînd
	Felul	Nr.		Intrată	Ieşită		Debit	Credit			
ian. 4	47	fact.	100 1 100	1 000		4	4 000		400 4 400		

— *Forma contului colectiv sau tabelar* este folosită pentru dezvoltarea unui cont în subdiviziuni puţin numeroase, de exemplu :

— pentru dezvoltarea contului *„Cheltuieli comune ale secţiei“* pe secţii de producţie (contul are coloane de sume separate pentru fiecare secţie de producţie) ;

— pentru dezvoltarea contului *„Cheltuielile producţiei de bază“* pe articole de calculaţie — feluri sau grupe de cheltuieli — (contul are coloane de sume separate pe articole de calculaţie) (schema 19).

Scanned with OKEN Scanner

Schema 19

Forma contului colectiv sau tabelar folosit pentru dezvoltarea în conturi analitice a contului

„Cheltuielile producţiei de bază"

Secţia *Montaj*

Felul produsului *Pompe de injecţie*

Clientul

Unitatea de măsură *bucăţi*

Parafa

Fişa nr.

Simbol cont *500/345* (Produs,comandă,reper)

Pagina *1*

Debit **Credit**

Documentul			Explicaţii (denumirea materialului etc.)	Valoarea translocărilor de la alte secţii	Materii prime	Materii auxiliare	Alte materiale directe	Alte cheltuieli directe	Simbol cont corespondent	Salarii directe		Cheltuielile secţiilor principale de producţie	Cheltuieli generale ale întreprinderii	Totalul cheltuielilor de producţie	Valoarea translocărilor la alte secţii	Decontarea producţiei			Simbol cont corespondent	Centralizat pagină/rînd
Data	Nr.	Felul								Ore	Lei					Cantitatea	Preţ de cost real	Valoarea la preţ de cost real		
feb. 1				60 000			2 000					3 000		6 500						
3	11	bon	piston		400									65 400						
9	25	bon									700			66 100						

— *Forma pe jurnale a contului* se foloseşte numai pentru conturi sintetice. Rulajul debitor este prezentat dezvoltat pe conturi corespondente (prin coloane separate pentru fiecare cont corespondent), iar rulajul creditor este prezentat în sumă totală, lunară, aşa cum este preluat din registrele „Jurnal".

E. DESFĂŞURAREA PE CONTURI A POSTURILOR DE BILANŢ

Situaţia economică şi financiară a întreprinderii este prezentată în mod generalizat prin bilanţ. Ea suferă modificări cu ocazia fiecărei operaţii economice sau financiare desfăşurate în întreprindere. Pentru a înregistra toate aceste modificări şi a stabili situaţia rezultată în urma modificărilor prilejuite de operaţiile economice, se foloseşte contul.

Pentru a putea determina, cu ajutorul contului, situaţia la un moment dat, este necesar ca socoteala ţinută cu ajutorul acestuia să înceapă cu situaţia iniţială, aşa cum este stabilită prin bilanţul iniţial (de la începutul perioadei de activitate).

În acest scop, se deschide cîte un cont pentru fiecare post de bilanţ şi se înscrie — în fiecare cont — suma cuprinsă în bilanţ la postul respectiv.

Întrucît posturile de bilanţ sînt de două feluri : de activ şi de pasiv, şi conturile sînt de activ sau de pasiv, după natura posturilor de bilanţ cărora le corespund.

Trecerea sumelor din bilanţ în conturi se face astfel : sumele din stînga bilanţului (din activ) se trec în stînga contului (în debit), iar sumele din dreapta bilanţului (din pasiv) se trec în dreapta contului (în credit).

De exemplu, dacă se consideră bilanţul întreprinderii „X" de la 30 iunie 1972, şi se deschid conturile corespunzătoare, pentru a transpune situaţia din bilanţ în conturi, acestea se prezintă ca în schema 20.

Se observă că fiecare sumă din bilanţ a devenit soldul unui cont. *Sumele din activul bilanţului au devenit solduri debitoare,* iar *sumele din pasivul bilanţului au devenit solduri creditoare.* Posturile de bilanţ reflectă existenţe, deci *soldurile debitoare reprezintă existenţe de mijloace economice după componenţa lor,* iar *soldurile creditoare reprezintă existenţe de surse sau fonduri.*

Tot astfel, *soldul unui cont poate să devină un post de bilanţ.* În acest caz, *soldul debitor al contului se înscrie în activul bilanţului şi devine post de activ,* iar *soldul creditor al contului se înscrie în pasivul bilanţului şi devine post de pasiv.*

Situaţiile arătate mai sus sînt posibile datorită faptului că *atît posturile de bilanţ cît şi soldurile conturilor exprimă acelaşi lucru : existenţe.*

Scanned with OKEN Scanner

Schema 20

BILANȚ

la 30 iunie 1972

Activ	Lei	Pasiv	Lei
Mijloace fixe	5 000 000	*Fondul mijloacelor fixe*	5 000 000
Materiale	500 000	*Fondul mijloacelor circulante*	600 000
Disponibil la bancă	200 000	*Furnizori*	100 000
Total activ	5 700 000	Total pasiv	5 700 000

Debit	*„Mijloace fixe"*	*Credit*
5 000 000		

Debit	*„Fondul mijloacelor fixe"*	*Credit*
		5 000 000

Debit	*„Materiale"*	*Credit*
500 000		

Debit	*„Fondul mijloacelor circulante"*	*Credit*
		600 000

Debit	*„Disponibil la bancă"*	*Credit*
200 000		

Debit	*„Furnizori"*	*Credit*
		100 000

F. OGLINDIREA ÎN CONTURI A OPERAȚIILOR ECONOMICE

Fiecare operație economică influențează două posturi de bilanț. Ea modifică fie numai volumul posturilor de bilanț, fie și felul sau natura posturilor de bilanț. Modificarea fiecărui post de bilanț poate prezenta unul din cele două aspecte : creștere sau micșorare.

Aceste modificări sînt oglindite în conturi ținînd seama de destinația pe care o au cele două părți ale fiecărui cont.

Întrucît operația de creștere sau sporire se caracterizează printr-un adaos la existențele anterioare, iar diminuările sau micșorările se caracterizează printr-o reducere, înseamnă că :

— sporirea unui post de bilanț trebuie să fie înscrisă în aceeași parte a contului în care se înscriu existențele din bilanț ;

— micșorarea unui post de bilanț se înscrie în cont în partea opusă aceleia folosită pentru înscrierea existențelor și creșterilor.

Scanned with OKEN Scanner

De exemplu, operația de ridicare din contul de la bancă a sumei de 5 000 lei în numerar influențează două posturi de mijloace circulante ; pentru înregistrare se folosesc două conturi de activ, astfel :

„Casa" pentru numerarul din casa întreprinderii, care sporește cu 5 000 lei (+ *A*) ;

„Disponibil la bancă", care se micșorează cu 5 000 lei (— *A*).

În conturile de activ, existențele de mijloace economice din activul bilanțului au fost înscrise în debit ; în consecință și plusurile, creșterile de activ se înscriu tot în debit, iar micșorările, scăderile se înscriu în partea opusă a contului, adică în credit.

Ținînd seama de existențele din bilanț, înscrise în conturi în cadrul exemplului anterior, operația exemplificată mai sus se reflectă astfel :

Debit	*„Disponibil la bancă"*		**Credit**
Existențe din bilanț	200 000	Plăți din cont (—*A*)	5 000

Debit	*„Casa"*		**Credit**
Numerar încasat (+*A*)	5 000		

Operația de achitare a furnizorului printr-un împrumut acordat de către bancă influențează două surse. Pentru înregistrare, se folosesc două conturi de pasiv, astfel :

„Împrumuturi pe termen scurt", care sporește cu 100 000 lei (+ *P*) și *„Furnizori"*, care scade cu aceeași sumă (— *P*).

Întrucît existențele de surse din bilanț se înscriu în creditul conturilor de pasiv, sporirile se trec tot în credit, iar scăderile se trec în debit. Deci :

Debit	*„Furnizori"*		**Credit**
Achitarea furnizorului (—*P*)	100 000	Existențe din bilanț	100 000

Debit	*„Împrumuturi pe termen scurt"*		**Credit**
		Datorie către bancă, în urma folosirii împrumutului acordat (+*P*)	100 000

Scanned with OKEN Scanner

G. REGULILE DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR

Dacă se recapitulează cele patru tipuri de modificări pe care operațiile economice le pot produce asupra posturilor de bilanț și se transpun în cadrul contului, se stabilesc următoarele relații în cadrul celor două părți ale contului :

Schema 21

Contul . . . . . .
(titlul contului de activ sau de pasiv)

Debit		**Credit**
sau, mai simplu :	$+Activ = -Activ$ $+Activ = +Pasiv$ $-Pasiv = +Pasiv$ $-Pasiv = -Activ$	
Debit	+conturi de activ —conturi de pasiv	—conturi de activ +conturi de pasiv **Credit**

În folosirea conturilor, pentru efectuarea înregistrărilor contabile privind existențele și mișcările mijloacelor, surselor și proceselor economice, trebuie să se respecte anumite *reguli,* astfel :

— *mijloacele economice,* în materialitatea lor (mijloacele fixe și mijloacele circulante) *sînt evidențiate cu ajutorul conturilor de activ ;*

— *sursele* (sursele proprii, sursele speciale și sursele atrase și împrumutate) *sînt evidențiate cu ajutorul conturilor de pasiv ;*

— *existențele de mijloace fixe și mijloace circulante* (din activul bilanțului) *sînt oglindite în debitul conturilor de activ ;*

— *existențele de surse* proprii și surse atrase (din pasivul bilanțului) *sînt oglindite în creditul conturilor de pasiv ;*

— *creșterile, sporirile de mijloace fixe și mijloace circulante se înscriu în debitul conturilor de activ ;*

— *creșterile, sporirile de surse* proprii și surse atrase și împrumutate *se înscriu în creditul conturilor de pasiv ;*

— *scăderile, micșorările de mijloace fixe și mijloace circulante se înscriu în creditul conturilor de activ ;*

— *scăderile, micșorările surselor* proprii și ale surselor atrase și împrumutate *se înscriu în debitul conturilor de pasiv.*

Întrucît soldul reprezintă existențe la un moment dat, iar scăderile nu pot să depășească niciodată suma creșterilor plus existențele inițiale :

— *soldul conturilor de activ nu poate să fie decît debitor ;*

— *soldul conturilor de pasiv nu poate să fie decît creditor.*

Scanned with OKEN Scanner

Într-o prezentare mai rezumativă, aceste reguli de funcționare a conturilor se pot exprima astfel :

— conturile de activ oglindesc în debit existențe, intrări, creșteri, sporiri de mijloace fixe și circulante, iar în credit oglindesc ieșiri, scăderi, micșorări de mijloace fixe și circulante ; ele pot avea numai sold debitor ;

— conturile de pasiv oglindesc în credit existențe, creșteri, sporiri de surse proprii, surse speciale, surse atrase și împrumutate, iar în debit oglindesc scăderi și micșorări de surse proprii, speciale, atrase și împrumutate ; ele pot avea numai sold creditor.

Aceste reguli pot fi prezentate ca în schema 22 :

Schema 22

Conturile de activ
oglindesc mijloacele fixe și mijloacele circulante

Debit	**Credit**
— Existența de mijloace fixe și mijloace circulante — Intrări, creșteri, sporiri, primiri de mijloace fixe și circulante — Pot avea sold debitor	— Ieșiri, scăderi, micșorări de mijloace fixe și circulante

Conturile de pasiv
oglindesc sursele proprii, speciale, împrumutate și atrase

Debit	**Credit**
—Scăderi, micșorări de surse proprii, speciale și surse împrumutate și atrase	— Existențe de surse proprii, speciale și surse împrumutate și atrase — Primiri, creșteri, sporiri de surse proprii, speciale, împrumutate și atrase — Pot avea sold creditor

Deci, conturile de activ încep să funcționeze numai prin debitare și au numai sold debitor, iar conturile de pasiv încep să funcționeze numai prin creditare și au numai sold creditor.

H. COMPARAȚIE ÎNTRE BILANȚ ȘI CONT

Dacă se face o comparație între bilanț și cont (două mijloace de lucru specifice contabilității) se pot stabili următoarele asemănări și deosebiri :

a. Asemănări :

— atît bilanțul cît și contul sînt instrumente de lucru specifice contabilității ;

— generalizarea prin bilanț și sistemul conturilor sînt două procedee ale metodei contabilității ;

— posturile de bilanț și soldurile conturilor reflectă existențe de mijloace, surse (fonduri) sau procese economice în curs ;

— atît bilanțul cît și contul cuprind cîte două părți *(Activ-Pasiv ; Debit-Credit)*.

b. **Deosebiri :**

— bilanțul reflectă situația la un moment dat ; contul reflectă mișcarea în timp și servește pentru stabilirea situației la un moment dat ;

— în bilanț se prezintă, generalizat în grupe mari, situația tuturor mijloacelor și surselor la un moment dat ; contul prezintă, sistematizat, situația unui anumit fel de mijloace, surse sau procese economice, ori a unei grupe sau categorii de mijloace, surse sau procese economice ;

— părțile bilanțului se numesc *Activ—Pasiv*, părțile contului se numesc *Debit—Credit ;*

— activul și pasivul din bilanț reflectă totalitatea mijloacelor economice sub diferite aspecte (componență și sursă), într-o singură stare : existențe ; contul reflectă în ambele părți ale sale (debit și credit) un singur aspect, fie componență, fie sursă, în ambele stări : mișcări și existențe, ale unui singur fel de elemente (mijloace sau fonduri) ;

— bilanțul se prezintă întotdeauna în echilibru perfect (activul este totdeauna egal cu pasivul) ; contul poate prezenta sold de un anumit fel (debitor sau creditor), sau poate fi balansat (soldat).

Scanned with OKEN Scanner

CORESPONDENȚA CONTURILOR

A. NOȚIUNEA DE CORESPONDENȚĂ A CONTURILOR

Sistemul contabilității în partidă dublă, bazat pe principiul dublei înregistrări și pe principiul egalității bilanțiere, dă posibilitatea ca procesele economice desfășurate în cadrul întreprinderii să fie oglindite sub aspectul celor două modificări pe care le prilejuiește fiecare operație economică, fie că sînt modificări de sporire simultană sau de micșorare simultană atît a mijloacelor cît și a surselor economice, fie că sînt modificări de înlocuire (de schimbare) a unor mijloace economice prin alte mijloace economice, sau a unor surse prin alte surse.

Această oglindire este obținută prin înscrierea operației economice în cele două conturi care reprezintă mijloacele, sursele sau procesele economice influențate de operația consemnată în actul justificativ folosit ca bază a înregistrării contabile.

Cele două conturi folosite pentru înregistrarea unei operații economice nu sînt luate la întîmplare ; alegerea lor este condiționată de natura operației economice, de mijloacele economice folosite (sau de sursele care au intervenit în operația respectivă) și de natura modificărilor, de interdependența specifică operației ce se înregistrează, și care se stabilește între mijloacele, sursele economice influențate de acea operație.

Între cele două conturi se stabilește o legătură denumită *corespondența conturilor*.

Deci, *corespondența conturilor* este legătura care se stabilește între două conturi, ca urmare a interdependenței dintre elementele pe care aceste conturi le reflectă, și care este ocazionată de operația economică supusă înregistrării contabile. În acest caz, cele două conturi sînt *corespondente* între ele.

Contul care se debitează are corespondent un cont ce se creditează, iar contul care se creditează are corespondent un cont ce se debitează.

Întrucît corespondența conturilor este o consecință a interdependenței izvorîte din natura operației economice înregistrate, înseamnă că între anumite conturi se poate stabili o anumită corespondență, numai în operații economice de același fel, desfășurate în aceleași condiții și cu aceleași genuri de mijloace sau surse economice. Deci, orice corespondență de conturi este caracteristică unui anumit fel de operații economice desfășurate în anumite condiții.

Scanned with OKEN Scanner

Concluzia care reiese este că, la efectuarea unei înregistrări în conturi, explicația operației economice poate fi înlocuită prin înscrierea corespondenței conturilor. De aceea, la înregistrarea operațiilor în conturile sintetice, se obișnuiește ca, în loc de explicație, să se menționeze numele contului corespondent.

Pentru necesități de informare rapidă și cît mai completă, la înregistrarea în conturile analitice se folosește, însă, descrierea operației înregistrate și menționarea actului justificativ.

În cele ce urmează, se exemplifică modul de identificare a interdependenței determinate de diferite operații, și modul de folosire a acesteia la înregistrarea operațiilor respective în conturi.

Operația economică este : ridicarea sumei de 5 000 lei în numerar, din contul de la bancă. Sporirea sumei în numerar se înscrie în debitul contului „*Casa*", iar scăderea mijloacelor bănești din contul de la bancă se înscrie în creditul contului „*Disponibil la bancă*" (+ A „*Casa*" = = — A „*Disponibil la bancă*").

În conturi, această operație este înscrisă astfel :

Debit	„*Casa*"		**Credit**
„*Disponibil la bancă*"	5 000		

Debit	„*Disponibil la bancă*"		**Credit**
Bilanț	200 000	„*Casa*"	5 000

În exemplul de mai sus, explicația a fost înlocuită prin denumirea contului corespondent. Prin citirea contului corespondent, dacă se stabilește interdependența dintre conturi, se cunoaște operația înregistrată, astfel :

— prin debitarea contului „*Casa*" s-a înregistrat efectul de sporire a numerarului din casă, cauza acestei sporiri fiind „*Disponibilul de la bancă*" ; deci, efectul : o sporire de numerar în casă, cauza : preluarea mijloacelor bănești din contul de la bancă (sau invers) ;

— prin creditarea contului „*Disponibil la bancă*" s-a înregistrat reducerea mijloacelor bănești din contul de la bancă, provocată de faptul că suma respectivă a fost trecută în contul „*Casa*" ; deci, efectul : o ridicare de numerar din contul de la bancă, cauza : trecerea lui în casa întreprinderii.

B. ANALIZA CONTABILĂ

Stabilirea conturilor ce trebuie să se folosească la înregistrarea unei operații economice și determinarea poziției pe care fiecare din acestea o are în cadrul corespondenței respective (debit sau credit) se fac pe calea unei lucrări de cercetare a operației, numită *analiza contabilă*.

Analiza contabilă este, deci, lucrarea de cercetare, efectuată pentru a stabili contul care trebuie să se debiteze și contul care trebuie să se crediteze la înregistrarea unei operații economice.

Scanned with OKEN Scanner

Analiza contabilă are două *obiective importante* :

— alegerea celor două conturi care trebuie folosite ;

— stabilirea situației pe care o are fiecare dintre ele în cadrul corespondenței respective (debit sau credit).

Pentru realizarea acestor două obiective, analiza contabilă cuprinde mai multe etape de judecată, în cadrul cărora, pe baza cercetării atente a cuprinsului actului justificativ, se stabilesc :

— denumirea conturilor în care se înregistrează operația respectivă ;

— felul conturilor respective, după modul lor de funcționare, avînd în vedere *poziția lor ca posturi de bilanț* (cont de activ sau cont de pasiv) ;

— sensul modificării pe care o suferă fiecare cont (sporire sau micșorare) ;

— poziția de debit sau credit a fiecărui cont folosit în înregistrarea respectivă, potrivit regulilor de funcționare a conturilor.

Tehnica desfășurării acestor etape de judecată :

1) *Denumirea conturilor în care se înregistrează operația economică.* Prin citirea atentă a documentului (a actului justificativ) se determină care sînt elementele influențate de operația consemnată în document și interdependența creată în cadrul operației respective. Ținînd seama de elementele influențate se stabilește denumirea conturilor în care trebuie înregistrată operația respectivă.

De exemplu, o întreprindere primește de la stat o clădire în valoare de 100 000 lei. Documentele care intervin în această operație sînt : ordinul de dotare sau de transfer și procesul-verbal de recepție. Prin ele se consemnează faptul că bunul primit (clădirea) face parte din avuția națională în proprietate socialistă. Deci, elementele care intervin sînt : clădirea și proprietatea socialistă. Pentru oglindirea clădirii se folosește contul „*Mijloace fixe*“, iar pentru oglindirea proprietății socialiste (ca sursă proprie) se folosește contul „*Fondul mijloacelor fixe*“.

2) *Poziția conturilor respective, ca posturi de bilanț,* se stabilește avînd în vedere cele două aspecte : materialitatea și proveniența mijloacelor de producție influențate de operația economică, știind că : mijloacele fixe și mijloacele circulante sînt posturi de activ, iar sursele (proprii, speciale, atrase și împrumutate) sînt posturi de pasiv. În ceea ce privește conturile care reflectă faze ale procesului reproducției socialiste lărgite, este necesar să se aibă în vedere schimbările pe care le suferă mijloacele circulante în desfășurarea proceselor respective, ca și funcția contabilă a conturilor folosite (așa cum se arată în capitolul următor).

În exemplul luat mai sus, contul „*Mijloace fixe*“ exprimă mijloacele economice în materialitatea lor, deci este un cont de activ, iar contul „*Fondul mijloacelor fixe*“ reprezintă o sursă proprie, deci este un cont de pasiv.

3) *Sensul modificărilor în bilanț* se stabilește observînd dacă elementele respective, luate ca posturi de bilanț, suferă modificări de sporire sau de micșorare. Aceasta se determină, de asemenea, prin citirea atentă a actului justificativ și prin observarea efectelor produse de operația economică asupra elementelor influențate (sporire sau micșorare).

Scanned with OKEN Scanner

În exemplul de mai sus, primirea unei clădiri are ca efect sporirea volumului mijloacelor fixe cu 100 000 lei ; fondul mijloacelor fixe sporește, de asemenea, cu 100 000 lei, întrucît sursele proprii sînt acum mai mari decît înainte de primirea clădirii. Deci :

+ *Activ* 100 000 lei = + *Pasiv* 100 000 lei.

4) *Poziția de debit sau de credit* a fiecărui cont folosit în înregistrarea respectivă se stabilește prin aplicarea regulilor de funcționare a conturilor.

În cazul luat pentru exemplificare :

— creșterile de activ se înscriu în debitul contului de mijloace economice ;

— creșterile de pasiv se înscriu în creditul contului de surse.

Deci :

Debit „Mijloace fixe" 100 000 lei.

Credit „Fondul mijloacelor fixe" 100 000 lei.

În schema 23 se exemplifică etapele analizei contabile pentru alte operații economice.

Schema 23

Operația economică supusă înregistrării	Denumirea conturilor	Natura conturilor ca posturi de bilanț (A ; P) și sensul modificărilor (+ ; —)	Debit Credit
1. Primirea materialelor de la furnizor, în valoare de 60 000 lei	*„Materiale"* *„Furnizori"*	Mijloace circulante : A+60 000 Surse atrase : P+60 000	Debit Credit
2. Achitarea furnizorului printr-un împrumut acordat de bancă, 60 000 lei	*„Furnizori"* *„Împrumuturi pe termen scurt"*	Sursă atrasă : P—60 000 Sursă împrumutată : P+60 000	Debit Credit
3. Achitarea împrumutului bancar prin contul de la bancă, 60 000 lei	*„Împrumuturi pe termen scurt"* *„Disponibil la bancă"*	Sursă împrumutată : P—60 000 Mijloace circulante : A—60 000	Debit Credit

C. FORMULA CONTABILĂ

a. **Noțiunea de formulă contabilă.** Prin analiza contabilă se stabilește contul care se debitează și contul care se creditează pentru înregistrarea unei operații economice.

Potrivit principiului egalității bilanțiere, atît debitarea unui cont, cît și creditarea contului corespondent se fac cu aceeași sumă. Aceasta

este consecința faptului că cele două modificări pe care le produce în bilanț o operație economică sau financiară sînt de egală valoare.

Principiul egalității bilanțiere se reflectă și în modul de înscriere a celor două conturi stabilite în urma analizei contabile, întrucît acestea se așază față în față, după regula cunoscută privind modul de așezare a celor două părți ale contului, și anume : în partea stîngă se înscrie contul care se debitează, iar în partea dreaptă, contul care se creditează.

Interdependența dintre cele două conturi corespondente, creată de operația economică sau financiară care se înregistrează, se exprimă prin semnul = (egal), scris între contul care se debitează și contul care se creditează.

Această modalitate de prezentare a corespondenței dintre conturile care se debitează și cele care se creditează pentru oglindirea în formă contabilă a unei operații economice se numește *formulă contabilă.*

Formula contabilă este o modalitate de prezentare, sub forma unei egalități, a corespondenței care se stabilește între conturi, precizînd care cont se debitează și care cont se creditează, pentru oglindirea unei operații economice sau financiare. Ea se înscrie pe actul justificativ, pentru a arăta contul ce trebuie debitat și contul ce trebuie creditat în vederea înregistrării operației consemnate în actul respectiv. Folosind exemplele anterioare, se stabilesc următoarele formule contabile :

„Mijloace fixe“	= *„Fondul mijloacelor fixe“*	lei	100 000
„Materiale“	= *„Furnizori“*	lei	60 000
„Furnizori“	= *„Împrumuturi pe termen scurt“*	lei	60 000
„Împrumuturi pe termen scurt“	= *„Disponibil la bancă“*	lei	60 000

În contabilitate, operațiile sînt înregistrate în ordine cronologică, adică în ordinea desfășurării lor, după data la care au avut loc, așa cum sînt consemnate în documente.

Uneori, formula contabilă se înscrie într-un document intitulat „Notă de contabilitate“ care se prezintă astfel :

Data : 15 iulie 1972

Notă de contabilitate nr. . . .

Explicație	Formula contabilă		Suma lei
	Contul care se debitează	Contul care se creditează	
Prelevat din beneficiile planificate, potrivit normelor legale, pentru construirea fondului de premiere	*„Repartizarea beneficiilor“*	*„Fond de premiere“*	30 000

Contabil șef,

Scanned with OKEN Scanner

b. **Felurile formulelor contabile.** O formulă contabilă poate să reflecte o singură operație economică sau mai multe operații economice, după natura documentului folosit ca act justificativ.

Astfel, un document primar, întocmit în cadrul evidenței operative, reflectă — de obicei — o singură operație economică sau financiară.

Un document centralizator reflectă totdeauna mai multe operații economice sau financiare. În borderouri și în centralizatoare se însumează mai multe operații de același fel, iar în documentele cumulative și, uneori în tablourile recapitulative se întîlnesc grupate operații felurite, legate printr-un obiect comun și efectuate simultan.

Formulele contabile pot fi clasificate din două puncte de vedere : după forma lor și după scopul pentru care se întocmesc.

1) *După forma lor,* formulele contabile sînt : simple și mixte.

— *Formulele contabile simple* sînt acele formule în care intervine un singur cont debitor și un singur cont creditor.

Formulele contabile exemplificate mai sus sînt formule contabile simple.

— *Formulele contabile mixte* sînt acele formule în care intervin mai mult de două conturi, din care, într-o parte a formulei contabile intervine un singur cont, iar în cealaltă parte a formulei contabile intervin două sau mai multe conturi.

În formulele contabile mixte, titlurile conturilor sînt trecute pe rînduri separate, înscriindu-se întîi conturile din partea care cuprinde mai multe conturi și apoi, în dreptul totalului stabilit la sumele respective, se înscrie contul corespondent singular.

Asemenea situații se pot ivi în cazul în care o fază a unui proces economic prilejuiește mai multe operații economice sau financiare înlănțuite și efectuate simultan.

Exemple :

— În cadrul procesului de aprovizionare cu materiale, întreprinderea industrială primește de la același furnizor materii prime în valoare de 300 000 lei și obiecte de inventar în valoare de 100 000 lei. Evidența contabilă a materiilor prime se realizează prin contul „*Materiale*“, iar a obiectelor de inventar prin contul „*Obiecte de inventar în depozit*“. Atît materiile prime cît și obiectele de inventar sînt mijloace circulante. Prin procesul de aprovizionare, acestea sporesc. Deci, sînt două posturi de activ care sporesc (+ *A* 300 000 și + *A* 100 000), ambele sporiri au aceeași sursă : furnizorii care au livrat aceste materiale și cărora întreprinderea le datorează în total 400 000 lei. Datoria față de furnizor se reflectă în contul „*Furnizori*“, care exprimă o sursă atrasă, este, deci, un post de pasiv care sporește cu 400 000 lei (+ *P* 400 000).

Înseamnă că această operație poate fi rezumată astfel :

+ *A* 300 000, contul „*Materiale*“,
+ *A* 100 000, contul „*Obiecte de inventar în depozit*“,
+ *P* 400 000, contul „*Furnizori*“.

Scanned with OKEN Scanner

Sporirile de activ se înscriu în debitul conturilor de activ, iar sporirile de pasiv se înscriu în creditul conturilor de pasiv. În acest caz, formula contabilă este :

„Materiale“		lei 300 000
„Obiecte de inventar în depozit“		lei 100 000
	= *„Furnizori“*	lei 400 000

— Pentru achitarea unui furnizor, căruia îi datorează 250 000 lei, întreprinderea folosește 200 000 lei din mijloacele bănești proprii aflate în contul de la bancă, și un împrumut bancar de 50 000 lei.

În acest caz, sursa atrasă *„Furnizori“ scade (—P),* deci contul respectiv se debitează. Datoria este achitată prin plată din contul *„Disponibil la bancă“*, care este un mijloc circulant și care scade de asemenea ; plata din acest cont se oglindește în creditul contului respectiv *(— A).* Tot în scopul plății furnizorului, întreprinderea folosește un împrumut pe termen scurt acordat de către bancă. Acesta este o sursă împrumutată nou apărută în cadrul întreprinderii, deci este o sporire de pasiv, care se înscrie în creditul contului respectiv (+*P*).

Deci : — *P* lei 250 000 (furnizori) = — *A* 200 000 (contul de la bancă) și + *P* lei 50 000 (împrumutul pe termen scurt).

Formula contabilă pentru înregistrarea acestei operații este :

	„Disponibil la bancă“	lei 200 000
	„Împrumuturi pe termen scurt“	lei 50 000
„Furnizori“ =		lei 250 000

2) *După scopul pentru care se întocmesc,* se deosebesc : formule contabile de înregistrare curentă și formule contabile de corectare.

— *Formule contabile de înregistrare curentă* sînt cele întocmite pentru înregistrarea unei operații economice normale, pe baza actelor justificative curente.

— *Formulele contabile de corectare* sînt destinate să rectifice o înregistrare contabilă greșit făcută. După modalitatea de corectare folosită se deosebesc :

— *formule contabile de stornare,* adică, formule contabile prin care se anulează o înregistrare contabilă făcută anterior. Anularea se obține prin înscrierea formulei contabile răsturnate, adică contul care s-a creditat în formula contabilă greșită acum se debitează, iar care a fost greșit debitat acum se creditează. De exemplu, pentru plata unui furnizor prin contul de la bancă, în mod greșit s-a făcut înregistrarea prin formula contabilă :

„Furnizori“ = *„Casa“* lei 20 000.

Anularea acestei înregistrări greșite se poate face printr-o formulă contabilă de stornare :

„Casa“ = *„Furnizori“* lei 20 000.

Urmînd ca, după aceasta, să se facă înregistrarea corectă :

„Furnizori“ = *„Disponibil la bancă“* lei 20 000.

Scanned with OKEN Scanner

Acest mod de corectare a unei înregistrări greşite prezintă dezavantajul că stabileşte corespondenţe de conturi nereale sau nefireşti şi încarcă rulajele conturilor folosite cu sume nereale :

— *formule contabile de stornare în roşu* sînt acele formule contabile prin care se repetă formula contabilă greşită dar sumele se înscriu în roşu (sau în chenar). Suma înscrisă în roşu sau în chenar este considerată ca o sumă cu semnul minus (—) şi, în cadrul coloanei de sume în care se găseşte, în loc să se adune, se scade. În modul acesta, înregistrarea greşită se anulează, apoi, în continuare, se înregistrează operaţia respectivă printr-o formulă contabilă de înregistrare curentă, întocmită corect. Acolo unde nu este posibil a scrie suma cu cerneală roşie, sau acolo unde se lucrează cu mijloace copigrafice (cu indigo) suma ce trebuie înscrisă în roşu este pusă în chenar, astfel : | 20 000 |.

Înregistrarea greşită din exemplul dat mai sus se poate anula printr-o formulă contabilă de stornare în roşu astfel :

| 20 000 | „*Furnizori*“ = „*Casa*“ | 20 000 |

după care, urmează formula contabilă corectă, arătată mai sus.

Acest mod de corectare este cel mai indicat, întrucît nu alterează rulajele conturilor şi nu stabileşte corespondenţe de conturi ireale.

În conturi, efectele celor două forme de corectare se prezintă ca în schema 24.

Schema 24

În cazul formulei contabile de stornare :

D	„*Casa*“	C		D	„*Furnizori*“	C
Sold lei...			„*Furnizori*“ 20 000 ← înregistrare greşită →		„*Casa*“ 20 000	Sold (sumă datorată) 20 000
„*Furnizori*“ 20 000			← înregistrare de stornare →			„*Casa*“ 20 000
Rulaj nereal 20 000			*Rulaj nereal* 20 000			

D	„*Disponibil la bancă*“	C		D		C
Sold lei...			„*Furnizori*“ 20 000 ← înregistrare corectă →	„*Disponibil la bancă*“ 20 000		
				Rulaj nereal 40 000		*Rulaj nereal* 40 000

Se observă că la înregistrarea de stornare se folosesc aceleaşi conturi ca la înregistrarea greşită, dar cu formula contabilă inversă. Ca urmare a înregistrării greşite şi a corectării prin formula de stornare rezultă patru rulaje nereale şi două corespondenţe de conturi fără bază reală.

Scanned with OKEN Scanner

Schema 25

În cazul formulei contabile de stornare în roşu

D	„Casa"	C	D	„Furnizori"	C
Sold . . .	„Furnizori" 20 000 ←——→ *înregistrare greşită*		„Casa" 20 000	Sold *(sumă datorată)*	20 000
	„Furnizori" | 20 000 | ←——→ *stornare în roşu*		„Casa" | 20 000 |		
	Rulaj	0			

D	„Disponibil la bancă"	C					
Sold lei	„Furnizori" 20 000 ←——→ *înregistrare corectă*		„Disponibil la bancă" 20 000				
	Rulaj	20 000	*Rulaj*	20 000	*Rulaj*		20 000

În acest caz rulajele rezultate sînt corecte.

CLASIFICAREA CONTURILOR. CONȚINUTUL ȘI FUNCȚIUNEA LOR

I. PREZENTAREA GENERALĂ A PROBLEMEI CLASIFICĂRII CONTURILOR

A. CRITERIILE DE CLASIFICARE A CONTURILOR

Scopul oricărei clasificări este sistematizarea materialului supus studierii. Întrucît toate subiectele de studiu cuprinse în aceeași diviziune a unei clasificări au caractere comune, specifice diviziunii respective, cunoașterea și asimilarea acestora se face ușor, prin generalizarea caracterelor comune și prin asocierea deosebirilor fundamentale care au stat la baza creării diferitelor diviziuni ale clasificării.

Conturile pot fi clasificate după mai multe *criterii :* conținut economic, funcții contabile, mod de funcționare.

Conținutul economic se referă la natura elementului exprimat prin titlul contului respectiv. Sub acest aspect, s-au stabilit următoarele clase de conturi :

— conturi de mijloace economice („*Mijloace fixe*“, „*Materiale*“, „*Casa*“, „*Debitori*“ etc.) ;

— conturi de procese economice („*Cheltuielile producției de bază*“, „*Cheltuieli comune ale secției*“, „*Decontarea producției*“, „*Veniturile activității de bază*“ etc.) ;

— conturi de surse (fonduri) („*Fondul mijloacelor fixe*“, „*Fondul mijloacelor circulante*“, „*Furnizori*“, „*Împrumuturi pe termen scurt*“ etc.) ;

— conturi de mijloace sau surse (după sold) („*Cont curent*“, „*Decontări privind asigurările sociale*“ etc.) ;

— conturi în afara bilanțului („*Mijloace fixe luate cu chirie*“, „*Ambalaje de restituit*“ etc.).

Funcțiile contabile ale conturilor derivă din obiectul și funcțiile (sarcinile) însești ale contabilității, întrucît contul este principalul mijloc de lucru al acesteia.

De regulă, fiecare cont răspunde mai multor funcții ale contabilității. Dacă se are în vedere funcția dominantă a fiecărui cont, se pot stabili mai multe grupe și subgrupe de conturi, astfel :

Scanned with OKEN Scanner

B. CARACTERISTICILE CONTURILOR GRUPATE DUPĂ CRITERIUL MODULUI DE FUNCȚIONARE

Întrucît stabilirea cu ușurință și în mod just a formulei contabile prin care se reflectă o anumită operație economică sau financiară este condiționată, în primul rînd, de aplicarea corectă a regulilor de funcționare a conturilor, iar aceasta este în funcție de natura conturilor (de activ sau de pasiv), este necesar ca în primul rînd conturile să fie cunoscute avînd în vedere criteriul modului de funcționare.

a. **Conturile monofuncționale de activ** sînt conturi care încep să funcționeze prin debitare. Ele nu pot avea decît sold debitor sau pot fi soldate.

Soldul debitor al conturilor de activ poate fi înscris în activul bilanțului, ca post de activ. *Cu ajutorul conturilor de activ se oglindesc operații sau existențe privind mijloacele economice (mijloacele fixe și mijloacele circulante) sau unele faze ale proceselor economice (operațiile de colectare a cheltuielilor de producție, de calculație a prețului de cost etc.).*

Intrările, creșterile, sporirile de mijloace fixe și de mijloace circulante și cheltuielile ocazionate de procesele economice se înscriu *în debitul* conturilor respective de activ. Ieșirile, micșorările de mijloace fixe și de mijloace circulante, precum și reducerea sau repartizarea cheltuielilor ocazionate de procesele economice se înscriu *în creditul* conturilor respective de activ. Exemple de conturi de activ : *„Mijloace fixe“, „Materiale“, „Produse finite“, „Casa“, „Disponibil la bancă“, „Debitori“, „Cheltuielile comune ale secției“, „Cheltuieli generale ale întreprinderii“, „Cheltuielile producției de bază“* etc.

b. **Conturile monofuncționale de pasiv** sînt conturi care încep să funcționeze prin creditare. Ele nu pot avea decît sold creditor sau pot fi soldate.

Soldul conturilor de pasiv poate fi înscris în pasivul bilanțului ca post de pasiv.

Cu ajutorul conturilor de pasiv se oglindesc operații sau existențe privind sursele de formare a mijloacelor economice (fondurile proprii, fondurile speciale, fondurile atrase și fondurile împrumutate), *sub aspectul : surselor proprii, al finanțărilor, al datoriilor bănești și al împrumuturilor bancare, precum și unele faze sau aspecte ale proceselor economice.*

Creșterile sau sporirile de surse se înscriu *în creditul* conturilor respective de pasiv. Micșorările, reducerile de surse se înscriu *în debitul* conturilor respective de pasiv. Exemple de conturi de pasiv : *„Fondul mijloacelor fixe“, „Fondul mijloacelor circulante“, „Fond de premiere“, „Împrumuturi pe termen scurt“, „Furnizori“, „Creditori“* etc.

c. **Conturile bifuncționale** sînt conturi care se caracterizează prin următoarele aspecte :

— pot începe să funcționeze fie prin debitare, fie prin creditare ;
— fiecare cont bifuncțional poate avea, succesiv, sold debitor, sold creditor sau pot fi soldate.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile bifuncționale pot reflecta uneori mijloace economice (atunci cînd au sold debitor), alteori surse economice (atunci cînd au sold creditor). De asemenea, ele pot reflecta unele *faze sau aspecte ale proceselor economice,* sau chiar unele *rezultate ale activităților desfășurate. Rezultatele favorabile* sînt reflectate prin solduri creditoare, iar *rezultatele nefavorabile* sînt reflectate prin solduri debitoare. Exemple de conturi bifuncționale : *„Achizitori și producători agricoli", „Cont curent", „Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare", „Decontări între unitate și organul ierarhic superior", „Beneficii și pierderi"* etc.

C. CARACTERISTICILE CONTURILOR GRUPATE DUPĂ CRITERIUL FUNCȚIILOR CONTABILE

1. CONTURILE CU FUNCȚII DE CONTROL

Conturile cu funcții de control îndeplinesc aceste funcții fie *prin rulajul,* fie prin *soldul* ce se stabilește, în urma înregistrării operațiilor efectuate, atît în contul sintetic cît și în conturile analitice corespunzătoare.

a. **Controlul gestionar,** prin care se asigură integritatea mijloacelor de producție, se realizează *prin conturile de mijloace economice* și prin *unele conturi de calculație* (procese economice), atît sintetice cît și analitice. *Soldul ce se stabilește la fiecare cont analitic exprimă existențele ce trebuie să se găsească* la data respectivă în păstrarea gestionarului răspunzător de mijloacele economice pentru care se face verificarea. În caz de neconcordanță, rulajele conturilor respective permit ca, prin confruntare cu documentația de gestiune să se verifice exactitatea soldurilor în discuție. Acest control este sprijinit și de faptul că în conturile analitice operațiile efectuate sînt înregistrate nu numai valoric, ci și cantitativ.

b. **Controlul respectării disciplinei de plan** este realizat prin *confruntarea rulajelor creditoare ale conturilor de control,* cu *sarcinile înscrise în planul tehnic, de producție și financiar,* pentru perioada respectivă. Dacă rulajul creditor al contului respectiv este mai mare decît suma înscrisă ca sarcină de plan, înseamnă că sarcina de plan a fost îndeplinită și depășită, iar în caz invers, înseamnă că sarcina de plan nu a fost realizată.

De asemenea, *prin compararea rulajului debitor cu cel creditor al aceluiași cont, se controlează îndeplinirea sarcinilor de reducere a prețului de cost, a cheltuielilor de circulație* etc. Dacă rulajul debitor este mai mic decît cel creditor, înseamnă că cheltuielile efective au fost mai mici decît cele planificate și, deci, s-au obținut economii, a căror mărime este egală cu soldul creditor al contului respectiv. În caz invers, înseamnă că cheltuielile efective au depășit pe cele planificate, iar soldul debitor exprimă pierderile rezultate ca urmare a acestui fapt. Pentru efectuarea acestui fel de control se folosesc conturile : *„Decontarea producției", „Veniturile activității de bază", „Venituri din alte activități"* etc.

Scanned with OKEN Scanner

c. **Controlul respectării disciplinei financiare** este realizat prin *cercetarea, la perioade scurte de timp, a soldului creditor* al anumitor conturi și, prin cercetarea atentă a operațiilor care alcătuiesc *rulajul debitor al unor conturi.*

Astfel, disciplina financiară impune ca sumele datorate furnizorilor, bugetului de stat, anumitor instituții centrale (cum sînt : Banca de Investiții, Casa Asigurărilor Sociale etc.), să fie vărsate acestora prin contul de la bancă, la anumite termene, sau în decurs de cîteva zile de la stabilirea sumei datorate. Deci, în cazul acestor surse atrase, *soldul creditor cu vechime mai mare de 3—4 zile,* sau după data stabilită prin norme legale pentru efectuarea vărsămintelor periodice, exprimă nerespectarea disciplinei financiare. În această situație pot fi conturile de decontări, printre care : *„Furnizori", „Decontări cu salariații", „Decontări cu bugetul statului", „Decontări privind asigurările sociale", „Decontări privind amortizările"* etc.

În mod asemănător, *soldul debitor al unor conturi de mijloace circulante,* prin vechimea sa peste anumite termene, semnalează debitori pentru care trebuie făcute demersuri de urgentare sau de mobilizare a lor pentru achitarea sumelor datorate. În această situație sînt conturile : *„Clienți", „Clienți cu plata în rate"* (pentru ratele restante, neachitate la scadența stabilită prin contract), *„Achizitori și producători agricoli", „Debitori"* etc.

La *anumite conturi de fonduri speciale,* în cadrul acțiunii de control se folosesc date din *rulajul debitor,* pentru a se verifica, operație cu operație, dacă sumele respective au fost folosite cu respectarea destinației pentru care a fost creat acel fond. Printre conturile la care rulajul debitor este folosit pentru acest control sînt : *„Fond de premiere", „Fond pentru acțiuni sociale", „Fond pentru cheltuieli în perioada de garanție", „Finanțări pentru introducerea tehnicii noi"* etc.

2. CONTURILE CU FUNCȚII DE ÎNSUMARE A CHELTUIELILOR ȘI STABILIRE A REZULTATELOR FINANCIARE

Funcțiile acestor conturi sînt îndeplinite prin însuși modul lor de funcționare. Astfel, conturile de cheltuieli se debitează cu toate cheltuielile ocazionate de genurile de procese economice care alcătuiesc conținutul lor economic și, în felul acesta, rulajul lor debitor exprimă suma cheltuielilor colectate.

a. **Conturile de colectare și de repartizare de cheltuieli.** Aceste conturi îndeplinesc funcția de a însuma, în cursul unei luni, cheltuielile comune sau indirecte ale secțiilor de producție, ale întreprinderii etc. și, *se debitează pentru colectarea acestor cheltuieli, iar la sfîrșit de lună se creditează pentru a repartiza cheltuielile colectate, asupra altor conturi* care desăvîrșesc operația de calculație sau de stabilire a unor rezultate financiare etc. Exemple de astfel de conturi sînt : *„Cheltuieli comune ale secției", „Cheltuieli generale ale întreprinderii", „Rebuturi și remanieri"* etc.

Scanned with OKEN Scanner

b. **Conturile de calculație** însumează, în cursul lunii, toate cheltuielile directe ocazionate de procesele de producție, iar la sfîrșit de lună preia și din conturile de colectare și de repartizare de cheltuieli, acele cheltuieli indirecte care au fost repartizate în prețul de cost al producției din luna respectivă.

În felul acesta, conturile de calculație însumează totalitatea cheltuielilor ocazionate de procesele de producție. *Însumarea se face în debitul conturilor de calculație.* Deci, soldul inițial debitor (care exprimă cheltuieli aferente producției în curs la începutul lunii), plus rulajul total debitor, exprimă *totalitatea cheltuielilor de producție.* Aceste conturi se creditează cu suma diferitelor eliberări din secțiile de producție (deșeuri, rebuturi etc.), și cu suma aferentă prețului de cost efectiv al producției finite eliberată de secțiile de producție în luna respectivă. Acest preț se determină prin lucrările de „postcalculație". Soldul debitor al acestor conturi exprimă cheltuieli aferente producției în curs la data respectivă. Între conturile de calculație se cuprind : *„Cheltuielile producției de bază", „Cheltuielile activităților auxiliare", „Cheltuieli cu exploatarea utilajului", „Cheltuieli pentru lucrări de construcții interne"* etc.

c. **Conturile de stabilire a rezultatelor financiare** îndeplinesc aceste funcții prin preluarea soldurilor care exprimă beneficii sau pierderi și care sînt stabilite de alte conturi, precum și prin înregistrarea unor pierderi sau venituri excepționale, ca : pierderi provocate de calamități naturale etc.

În aceste conturi, *beneficiile se înregistrează în creditul lor*, iar *pierderile se înregistrează în debit.* În felul acesta, totalul creditor exprimă beneficii totale, iar totalul debitor, pierderi totale. Soldul, dacă este creditor *exprimă beneficiu net,* iar dacă este debitor exprimă *pierdere netă.* Contul care îndeplinește această funcție se numește *„Beneficii și pierderi".*

3. CONTURILE CU FUNCȚII DE REGULARIZARE

Regularizarea datelor contabile prin conturi speciale cu această funcție are drept scop să asigure date reale care să reflecte situația patrimonială (economică-financiară) exactă și rezultatele financiare reale, corespunzătoare etapei de activitate parcursă. Această regularizare este realizată cu ajutorul mai multor conturi, unele îndeplinind *o funcție de modificare sau rectificare* a datelor stabilite prin rulajul și soldul unor conturi de mijloace economice, altele fac *o delimitare în timp a cheltuielilor sau veniturilor,* separînd astfel cheltuielile și veniturile care privesc alte perioade de gestiune de cele care privesc perioada curentă de activitate, iar alte conturi ajută să se facă *operații de preliminări* privind cheltuielile sau veniturile.

Deci, în raport cu aceste funcții, pe care conturile de regularizare le îndeplinesc, se deosebesc conturi rectificative (modificative), conturi de delimitare și conturi de preliminare.

a. **Conturile rectificative (modificative)** ajută ca prin rulajul lor debitor, rulajul creditor și soldul lor să se poată determina indicatori noi

Scanned with OKEN Scanner

(neexprimați cert de alte conturi), prin modificarea indicatorilor corespunzători, cuprinși în anumite conturi de mijloace economice.

Această funcție de modificare obținută prin operații de adunare sau de scădere, determină existența *conturilor modificative de adunare și a conturilor modificative de scădere*. După modul de funcționare, aceste conturi pot fi conturi de activ sau conturi de pasiv.

Conturile modificative (rectificative) de adunare sînt de același fel cu conturile pe care le modifică; conturile modificative (rectificative) de scădere, ca mod de funcționare, sînt opuse conturilor pe care le modifică.

Conturi modificative de adunare sînt: *„Diferențe de preț la produse finite", „Diferențe de preț la semifabricate", „Diferențe de preț la produse, lucrări și servicii facturate"* etc.

Conturi modificative de scădere sînt: *„Uzura mijloacelor fixe", „Uzura obiectelor de inventar", „Rabat sau adaos comercial"* etc.

b. **Conturile delimitative (sau de delimitare)** îndeplinesc o funcție de *separare în timp*, de delimitare a cheltuielilor și veniturilor curente, de cele care privesc alte perioade de activitate.

În desfășurarea activității lor, întreprinderile se găsesc uneori în situația de a efectua anumite plăți sau cheltuieli materiale etc., care deși nu privesc activitatea curentă, vor fi utile activității din perioadele viitoare. De exemplu, abonamentele la ziare și publicații periodice sînt plăți făcute la sfîrșitul unui an sau trimestru, dar privesc un serviciu de care întreprinderea beneficiază în anul sau trimestrul următor. Potrivit *principiului justei delimitări în timp a unei cheltuieli*, costul abonamentului nu poate să încarce prețul de cost al producției din anul curent (cînd s-a făcut plata), ci prețul producției din perioada în care vor fi primite ziarele, revistele etc. și nu într-o lună, ci eșalonat pe toată durata abonamentului respectiv.

Situația este similară în ceea ce privește veniturile. De exemplu, o chirie încasată pentru trimestrul care urmează este un venit pentru întreprindere, dar el poate fi considerat beneficiu nu în luna în care a fost încasată chiria ci în trimestrul în care se prestează serviciul (lunile în care chiriașul folosește mijlocul fix închiriat), tot eșalonat, în mai multe luni.

Deci, conturile de delimitări sînt: *delimitative de cheltuieli* sau *delimitative de venituri*. Cu această funcție se folosesc conturile: *„Cheltuieli anticipate", „Cheltuieli de efectuat", „Venituri anticipate", „Venituri de realizat"*.

c. **Conturile de preliminări** ajută ca între operațiile activității curente să fie cuprinse operații economice și financiare, care deși privesc această activitate, nu vor fi concretizate, perfectate sau definitivate decît în perioadele următoare de activitate.

Deci, aceste conturi *permit efectuarea unor operații de preliminare sau prevedere financiară care cuprind atît cheltuielile cît și veniturile întreprinderii*. Se deosebesc *conturi de preliminări privind cheltuielile* și *conturi de preliminări privind veniturile*, ca de exemplu: *„Rezerve pentru cheltuieli preliminate", „Repartizarea beneficiilor"* etc.

Scanned with OKEN Scanner

II. CARACTERISTICILE CONTURILOR GRUPATE DUPĂ CONȚINUTUL ECONOMIC

D. CONȚINUTUL ECONOMIC ȘI FUNCȚIILE CONTURILOR DE MIJLOACE ECONOMICE

1. PREZENTARE GENERALĂ

Conturile de mijloace economice oglindesc existențele de mijloace de producție în componența lor materială, precum și mișcările acestora, ca urmare a operațiilor economice. După modul de funcționare, sînt conturi de activ.

Titlul conturilor de mijloace economice exprimă denumirea unui anumit fel sau a unei anumite categorii de bunuri materiale, privite sub aspectul destinației lor în procesul reproducției, ca, de exemplu : *„Mijloace fixe“*, *„Materiale“*, *„Disponibil la bancă“* etc.

Aceste conturi contribuie la îndeplinirea sarcinilor contabilității socialiste, asigurînd, prin funcțiile lor de control gestionar, integritatea mijloacelor de producție. *Reflectînd existențele inițiale și apoi mișcările mijloacelor economice respective, într-o perioadă de timp precizată prin soldul lor, aceste conturi exprimă mijloacele economice care trebuie să existe în întreprindere la un moment dat.* Pentru efectuarea acestui control, se folosesc indicatorii respectivi, stabiliți atît cu ajutorul conturilor sintetice cît și al conturilor analitice corespunzătoare (la care se are în vedere și stocul exprimat cantitativ).

Conturile de mijloace economice se debitează cînd volumul valoric al acestora sporește, și se creditează cînd în urma operațiilor economice volumul lor valoric scade. Soldul exprimă, sub aspect valoric, mijloacele economice care trebuie să se găsească în întreprindere sau asupra unui anumit gestionar, la data respectivă.

Sub aspect contabil, *volumul mijloacelor economice sporește în cazul unei operații de primire, încasare, intrare sau recepție de mijloace economice.* Volumul mijloacelor economice *scade — sub aspect contabil — în cazul operațiilor de plăți, eliberări sau treceri în consum ale acestora.*

Clasa conturilor de mijloace economice cuprinde mai multe conturi, grupate astfel : conturi de mijloace fixe, conturi de mijloace circulante materiale, conturi de mijloace circulante bănești, conturi de mijloace circulante în decontare și conturi modificative (rectificative) privind mijloacele economice.

2. CONTURILE DE MIJLOACE FIXE

Din această grupă face parte contul *„Mijloace fixe“*. Acest cont oglindește operațiile de creștere și de scădere a volumului mijloacelor fixe ale întreprinderii, precum și existențele de mijloace fixe.

Scanned with OKEN Scanner

Mijloacele fixe sporesc ca urmare a operațiilor de dotare a întreprinderii de către stat și ca urmare a lucrărilor de investiții terminate. În toate aceste cazuri, de regulă, ele au ca sursă *„Fondul mijloacelor fixe“*, care sporește cu aceeași sumă.

— Primirea unei mașini sau a unui alt mijloc fix, *de exemplu*, în valoare de 500 000 lei, are ca efect sporirea mijloacelor economice (+*A*) și creșterea sursei proprii *„Fondul mijloacelor fixe“* (+*P*). Creșterea de activ se înregistrează în debitul contului *„Mijloace fixe“*, iar creșterea surselor proprii se înregistrează în creditul contului *„Fondul mijloacelor fixe“* prin formula contabilă :

1) 500 000 *„Mijloace fixe“* = *„Fondul mijloacelor fixe“* 500 000

Cînd investițiile sînt executate din împrumuturi bancare acordate pe termen lung, pînă la achitarea împrumutului, mijloacele fixe respective din activul bilanțului au ca sursă, în pasivul bilanțului, *„Împrumuturile pe termen lung“*.

Mijloacele fixe scad ca urmare a operațiilor de transfer către alte întreprinderi sau în urma operațiilor de casare. Odată cu ieșirea mijloacelor fixe din întreprindere, scade și fondul mijloacelor fixe.

Dacă mijloacele fixe primite prin transfer, sau eliberate prin transfer, sînt în stare uzată, *fondul mijloacelor fixe este egal numai cu valoarea rămasă a mijloacelor fixe* ; diferența pînă la *valoarea de inventar, cu care aceste obiecte sînt reflectate* în contul *„Mijloace fixe“*, este uzura mijloacelor fixe. Pe total întreprindere, uzura mijloacelor fixe sporește la intrarea mijloacelor fixe uzate și scade atunci cînd acestea ies din întreprindere în stare uzată.

— Ieșirea mijloacelor fixe prin transfer, *de exemplu*, mașini în valoare de 200 000 lei, are ca efect reducerea mijloacelor economice (—*A*) și reducerea sursei proprii *„Fondul mijloacelor fixe“* (—*P*).

Micșorarea de pasiv se înregistrează în debitul contului *„Fondul mijloacelor fixe“*, iar reducerea de activ se înregistrează în creditul contului *„Mijloace fixe“* prin formula contabilă :

2) 200 000 *„Fondul mijloacelor fixe“* = *Mijloace fixe* 200 000

În urma acestor formule contabile, contul *„Mijloace fixe“* prezintă următoarea situație :

Debit	*„Mijloace fixe“*	**Credit**
1) *„Fondul mijloacelor fixe“*	500 000	2) *„Fondul mijloacelor fixe“* 200 000

Se observă că, la contul *„Mijloace fixe“*, rulajul debitor de 500 000 lei corespunde cu volumul mijloacelor fixe intrate (primite), rulajul creditor însumînd 200 000 lei, corespunde cu volumul valoric al mijloacelor fixe ieșite din întreprindere ; soldul este de 300 000 lei (500 000—200 000) și corespunde cu mijloacele fixe existente în întreprindere.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile din această grupă pot fi subgrupate după componența materială și destinația mijloacelor circulante reflectate, astfel : conturi de mijloace circulante materiale, conturi de mijloace circulante bănești și conturi de mijloace circulante în decontare.

a. **Conturile de mijloace circulante materiale.** Din cadrul acestei subgrupe sînt folosite mai des conturile : *„Materiale“*, *„Obiecte de inventar în depozit“*, *„Obiecte de inventar în folosință“*, *„Materiale și obiecte de inventar în curs de aprovizionare“*, *„Animale de producție și de reproducție“*, *„Animale tinere și la îngrășat“*, *„Produse finite“*, *„Produse aflate la terți“*, *„Produse, lucrări și servicii facturate“*, *„Mărfuri în depozit“*, *„Mărfuri în unitățile cu amănuntul“* etc.

Din titulaturile conturilor enumerate se observă că mijloacele materiale reflectate prin conturile respective au o destinație variată. Astfel, unele conturi oglindesc materiale destinate a fi folosite nemijlocit în procesul de producție, ca : materii prime, materiale de bază etc., iar alte conturi reflectă materiale care participă indirect la procesul de producție, cum sînt : piesele de schimb destinate reparațiilor etc. Unele conturi reflectă mijloace materiale destinate procesului de circulație : produsele (obținute din procesul propriu de producție), mărfurile (cumpărate cu scop de vînzare).

Conturile : *„Obiecte de inventar în depozit“*, *„Obiecte de inventar în folosință“*, *„Animale de producție și reproducție“* și *„Animale tinere și animale la îngrășat“* fac parte din subgrupa conturilor de mijloace circulante materiale deoarece, sub aspect financiar, mijloacele respective sînt asimilate acestor mijloace circulante.

În conturile de mijloace circulante materiale se oglindesc operațiile economice de sporire și de reducere a volumului, sau numai a valorii bunurile materiale care au destinația enunțată în titlul contului respectiv.

Evidența mijloacelor circulante materiale destinate a fi folosite în procesul de producție. Creșterea sau sporirea volumului mijloacelor circulante destinate procesului de producție este prilejuită, în general, de procesul de aprovizionare.

Creșterea volumului acestora se concretizează în momentul recepționării lor. În economia noastră, momentul recepționării materialelor procurate este separat de momentul plății acestora, întrucît plata nu se face în numerar, prin casieria întreprinderii, ci prin intermediul băncii, trecîndu-se suma respectivă din contul de mijloace bănești al întreprinderii cumpărătoare în contul corespunzător al întreprinderii furnizoare.

În perioada de timp cuprinsă între momentul recepționării materialelor cumpărate și momentul plății acestora, întreprinderea cumpărătoare este datoare față de întreprinderea furnizoare cu suma respectivă. *Datoria față de furnizor constituie o sursă atrasă.*

În cadrul procesului de aprovizionare cu materiale, operația de recepționare a acestora se reflectă în contabilitate printr-o sporire a mij-

Scanned with OKEN Scanner

loacelor materiale cumpărate (+*A*) şi concomitent, printr-o sporire a surselor atrase (+*P*).

Documentul folosit ca act justificativ la înregistrarea unei astfel de operaţii este factura, cu menţiunea de recepţie.

Scăderea sau reducerea volumului mijloacelor circulante materiale destinate direct sau indirect producţiei este prilejuită, în general, de trecerea acestora în consum. Trecerea în consum se caracterizează prin scoaterea materialelor respective din magazia sau depozitul de păstrare şi predarea lor către secţiile de producţie, actul justificativ fiind bonul de materiale, fişa limită de materiale etc.

Prin trecerea materialelor în secţiile de producţie şi folosirea lor, acestea se încorporează în producţia care se obţine, deci *valoarea lor devine un element component al preţului de cost al producţiei, adică o cheltuială de producţie.*

Ieşirea din depozit a materialelor trecute în consum constituie o micşorare de activ (—*A*) şi se înregistrează în creditul contului respectiv de materiale, prin corespondenţă cu debitul conturilor care arată natura cheltuielilor, cum sînt: *„Cheltuielile producţiei de bază“, „Cheltuielile activităţilor auxiliare“, „Cheltuielile comune ale secţiei“* etc.

— Contul **„Materiale“** este folosit pentru a reflecta operaţiile de aprovizionare şi de trecere în consum, precum şi pentru stabilirea stocurilor existente, privind : materiile prime, materialele de bază, materialele auxiliare, cumbustibilii, piesele de schimb pentru reparaţii curente şi revizii periodice etc.

De exemplu, pe baza facturii, cu menţiunea de recepţie la magazie a materialelor aprovizionate, 100 000 lei, se înregistrează sporirea stocului de materiale (+*A*) şi datoria faţă de furnizori (+*P*), astfel :

1) 100 000 *„Materiale“* = *„Furnizori“* 100 000

În baza bonului de materiale privind materii prime eliberate din depozit, către secţiile principale de producţie, 60 000 lei, se înregistrează scăderea stocului de materiale (—*A*) şi creşterea cheltuielilor de producţie (+*A*) ;

2) 60 000 *„Cheltuielile producţiei de bază“* = *„Materiale“* 60 000

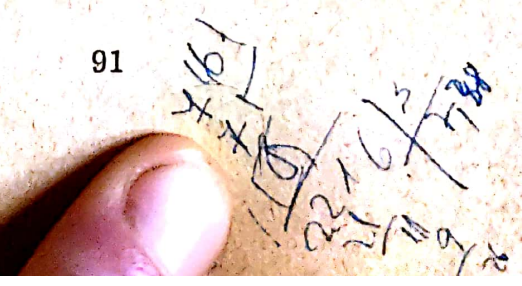
— Contul **„Obiecte de inventar în depozit“** este folosit pentru a ţine evidenţa obiectelor de inventar de mică valoare sau de scurtă durată, şi a echipamentelor de protecţie, atîta timp cît ele se găsesc spre păstrare în depozite.

Aprovizionarea lor se înregistrează asemănător ca la materiale :

3) 20 000 *„Obiecte de inventar în depozit“* = *„Furnizori“* 20 000

La trecerea acestora în folosinţă, valoarea lor este preluată de către contul *„Obiecte de inventar în folosinţă“*, aşa cum se arată mai departe.

— Contul **„Obiecte de inventar în folosinţă“** este folosit pentru a ţine evidenţa acelor obiecte de inventar de mică valoare sau de scurtă durată, şi a echipamentelor de protecţie, care se găsesc în folosinţă, fie că sînt încredinţate unor salariaţi, fie că se găsesc la magaziile de scule ale secţiilor de producţie.



De exemplu, preluarea acestora de la depozitul întreprinderii se înregistrează ca o scădere a stocului de obiecte din depozit (—*A*) și o creștere a stocului de obiecte în folosință (+*A*), astfel :

4) 4 000 „*Obiecte de inventar*“ = „*Obiecte de inventar în depozit*“ 4 000
în folosință“

În timpul folosirii lor, aceste obiecte se uzează și, în perioada respectivă, se înregistrează, lună de lună sau periodic, această uzare, ca o cheltuială de producție.

Cînd obiectele sînt complet uzate, ele sînt scoase din funcțiune și, în baza procesului-verbal de scoatere din folosință și casare, se înregistrează această operație așa cum se arată mai departe, la prezentarea contului „*Uzarea obiectelor de inventar*“.

În urma înregistrărilor exemplificate, conturile prezentate mai sus reflectă următoarea situație :

Debit	„*Materiale*“		**Credit**
1) „*Furnizori*“	100 000	2) „*Cheltuielile producției de bază*“	60 000

Debit	„*Obiecte de inventar în depozit*“		**Credit**
3) „*Furnizori*“	20 000	4) „*Obiecte de inventar în folosință*“	4 000

Debit	„*Obiecte de inventar în folosință*“		**Credit**
5) „*Obiecte de inventar în depozit*“	4 000		

Din schemele de mai sus se observă că : la conturile de mijloace circulante materiale, rulajul debitor reflectă valoarea materialelor intrate în depozit (recepționate), rulajul creditor reflectă valoarea materialelor eliberate din depozit, iar soldul reflectă valoarea stoqului de materiale, care trebuie să se găsească în depozit în urma ultimei înregistrări în contul respectiv.

Evidența mijloacelor circulante materiale destinate a fi folosite în procesul de circulație. În procesul de circulație se întîlnesc două categorii mari de mijloace circulante materiale : produse finite și mărfuri.

Atît contul **„Produse finite“** cît și contul **„Mărfuri“** reflectă bunuri materiale, deci se debitează în urma operațiilor de intrare în depozit a acestora și se creditează în urma operațiilor de eliberare din depozit.

Produsele finite intră în depozit prin operația de predare și „decontare a producției“ efectuată de către secția de producție, în urma finisării produselor în procesul de producție și sînt eliberate din depozit în cadrul procesului de desfacere (vînzare), prin operația de livrare a acestora către cumpărător (direct sau prin expediere).

Evidența produselor finite se ține, de regulă, la preț de cost planificat al producției.

Dacă, de exemplu, în baza „notei de predare-produse“ în valoare de 20 000 lei (preț de cost planificat al producției) s-au predat la magazie produse, se înregistrează sporirea stocului de produse finite (+ *A*)

Scanned with OKEN Scanner

și scăderea din secțiile de producție a valorii respective (—*A*), prin mijlocirea contului „*Decontarea producției*“, astfel :

20 000 „*Produse finite*“ = „*Decontarea producției*“ 20 000

În baza „dispoziției de livrare“, magazia de produse finite a eliberat produse în valoare de 20 000 lei (—*A*), care au fost facturate și expediate clienților. Acestea sînt preluate în evidență de contul „*Produse, lucrări și servicii facturate*“ (+*A*), astfel :

20 000 „*Produse, lucrări și servicii facturate*“ = „*Produse finite*“ 20 000

Mărfurile intră în depozit în urma procesului de aprovizionare, prin operația de recepție, și sînt eliberate din depozit în urma procesului de vînzare, prin operația de livrare sau de expediere către cumpărător. *Evidența mărfurilor se ține, de regulă, la preț de vînzare cu amănuntul.*

b. **Conturile de mijloace circulante bănești.** Din subgrupa conturilor de mijloace circulante bănești sînt folosite mai des conturile : „*Disponibil la bancă*“, „*Casa*“, „*Carnete de cecuri cu limită de sumă*“ etc. Mijloacele bănești sînt instrumente folosite în operațiile economice-financiare de încasări și plăți.

Operația de încasare are ca efect sporirea unui anumit fel de mijloace bănești, specifice modalității de încasare : în numerar (prin casa întreprinderii sau instituției) sau prin contul de la bancă (suma este depusă de plătitor la bancă, în contul de mijloace bănești deschis pe numele întreprinderii sau al instituției care încasează).

Operația de plată are efect invers, de scădere a mijloacelor bănești și anume, a acelor feluri de mijloace bănești care reflectă modalitatea de plată (în numerar sau prin contul de la bancă).

Deci, *sumele încasate din diferite operații* (vînzări, ridicări de numerar din contul de la bancă, depuneri făcute de clienți sau alți debitori etc.) *se înregistrează în conturile de mijloace bănești în debit.*

Plățile efectuate în urma diferitelor operații economice (achitarea facturii unui furnizor pentru materiale aprovizionate, achitarea diferitelor cheltuieli de aprovizionare, plata salariului cuvenit muncitorilor și funcționarilor pentru munca prestată, vărsarea la bugetul statului a diferitelor impozite sau taxe, vărsarea contribuțiilor de asigurări sociale și altele) *se înregistrează în creditul conturilor de mijloace bănești.* Soldul acestor conturi reflectă suma mijloacelor bănești de care dispune întreprinderea sau instituția la data respectivă și din care poate să efectueze alte plăți.

Titulatura conturilor în care se înregistrează operații de încasări și de plăți arată, de regulă, genul de operații economice sau financiare în care se folosesc mijloacele bănești respective.

— Contul **„Casa“** este folosit de toate întreprinderile și instituțiile, *pentru a reflecta operații efectuate în numerar.* El se debitează cu sumele încasate în numerar și se creditează cu sumele plătite în numerar. Soldul său exprimă numerarul care trebuie să se găsească în „casa“ întreprinderii la data respectivă. Casierul înscrie fiecare operație de încasare sau de plată efectuată în numerar într-un registru de evidență operativă intitulat „Registrul de casă“.

Scanned with OKEN Scanner

— Contul **„Disponibil la bancă"** este folosit de către unităţile ierarhic superioare întreprinderilor, denumite „centrale", şi de către unităţile cu statut de centrală, cărora banca nu le deschide *„Cont curent"* şi nici *„Cont de împrumut pe documente de decontare"*.

Se debitează cu sumele intrate în contul de la bancă, din încasări diferite şi din depunerile proprii în numerar, şi se creditează cu plăţile efectuate prin contul de la bancă. Soldul său — numai debitor — exprimă mijloace băneşti existente în contul de la bancă şi din care se pot efectua alte operaţii de plăţi.

În mod asemănător, se debitează şi se creditează şi conturile :

— *„Disponibil la bancă pentru redistribuire"* (folosit de centralele industriale) ;

— *„Disponibil la bancă din venituri"* ;

— *„Disponibil la bancă pentru operaţiuni de transfer"* ;

— *„Disponibil la bancă pentru operaţiuni de presă"* (aceste patru conturi sînt folosite în contabilitatea unităţilor P.T.T.R.) ;

— *„Disponibil la bancă pentru retribuirea muncii"* ;

— *„Disponibil la bancă pentru alte activităţi"* ;

— *„Cont de decontare la bancă"* ;

— *„Disponibil la bancă în valută"* (aceste două conturi din urmă sînt folosite în contabilitatea întreprinderilor de comerţ exterior).

Pentru exemplificarea modului de înregistrare a operaţiilor de încasări şi plăţi efectuate în numerar şi prin bancă, se consideră că din contul de la bancă, unde există un disponibil de 200 000 lei, se ridică în numerar 80 000 lei. În baza copiei registrului de casă, se înregistrează încasarea în numerar (+*A* „Casa") şi reducerea mijloacelor băneşti din contul de la bancă (—*A*), astfel :

1) 80 000 *„Casa"* = *„Disponibil la bancă"* 80 000.

În ziua următoare, din casă se depune în contul de la bancă suma de 30 000 lei, care se înregistrează astfel :

2) 30 000 *„Disponibil la bancă"* = *„Casa"* 30 000.

În vederea unor plăţi ce urmează a se efectua în numerar, din casa întreprinderii se încredinţează unui salariat suma de 5 000 lei, cu titlul de avans spre decontare. Pînă la prezentarea actelor justificative privind modul cum a folosit banii încredinţaţi, salariatul respectiv este „debitor" faţă de întreprindere şi datoria sa este reflectată prin contul *„Debitori"*, care exprimă mijloace circulante în decontare. Această operaţie se înregistrează, deci, ca o plată în numerar (—*A*) şi crearea unor mijloace circulante în decontare (+ *A „Debitori"*), astfel :

3) 5 000 *„Debitori"* = *„Casa"* 5 000

În urma operaţiilor exemplificate, conturile de mijloace circulante băneşti folosite se prezintă astfel :

Debit	*„Disponibil la bancă"*		**Credit**
Sold	200 000	1) *„Casa"*	80 000
2) *„Casa"*	30 000		

Scanned with OKEN Scanner

Debit	„Casa"		Credit
1) „*Disponibil la bancă*"	80 000	2) „*Disponibil la bancă*"	30 000
		3) „*Debitori*"	5 000

Din schemele de mai sus se observă că : la conturile de mijloace băneşti rulajul debitor reflectă operaţii de încasări de sume de bani, rulajul creditor reflectă operaţii de plăţi de sume de bani, iar soldul reflectă mijloacele băneşti disponibile.

În mod asemănător funcţionează şi alte conturi de mijloace circulante băneşti, cum sînt :

— „*Carnete de cecuri cu limită de sumă*" ;
— „*Acreditive*" ;
— „*Mijloace băneşti în curs de decontare*" ;
— „*Alte valori*" etc.

Notă : La întreprinderile industriale, de construcţii, comerciale etc., operaţiile de încasări şi plăţi făcute prin bancă sînt reflectate prin conturile „*Cont curent*" sau „*Cont de acumulări şi de împrumut pe documente de decontare*", întrucît ele ţin evidenţa mijloacelor băneşti ale acestor întreprinderi. Specificul operaţiilor înregistrate în aceste conturi face ca, conturile respective să prezinte uneori sold creditor şi, de aceea, ele sînt conturi de mijloace sau surse după sold.

c. **Conturile de mijloace circulante în decontare.** Din subgrupa conturilor de mijloace circulante în decontare, cele mai des folosite sînt : „*Debitori*", „*Clienţi*", „*Clienţi cu plata în rate*" etc.

Termenul „*în decontare*" are sensul „în curs de socotire", sau „sumele despre care urmează a se da socoteală".

Prin *mijloace circulante în decontare* se înţeleg mijloacele circulante ale întreprinderii, aflate temporar la alte întreprinderi, instituţii sau persoane. Întreprinderea are drept de creanţă asupra acestor unităţi, pentru sumele care urmează să-i fie plătite. Cei care deţin temporar mijloacele circulante ale întreprinderii sînt *datori* faţă de aceasta cu sumele respective. Pentru întreprindere, ei sînt „debitori", adică datornici.

Deci, *conturile de mijloace circulante în decontare reflectă drepturile băneşti ale întreprinderii faţă de terţi.* Titulatura acestor conturi indică genul de operaţii din care au rezultat drepturile întreprinderii faţă de terţii respectivi.

Toate conturile de mijloace circulante în decontare *(numite şi conturi de decontare de activ)* se debitează cu sumele ce sînt de încasat de la terţi, sumele datorate de terţi întreprinderii sau instituţiei care foloseşte acest cont ; ele se creditează cu sumele primite în contul datoriilor, de la terţii datornici, reţinerile făcute de întreprindere pentru achitarea datoriilor acestora, precum şi sumele cheltuite şi justificate de aceştia în contul avansurilor spre decontare primite ; soldul, numai debitor, reflectă sumele datorate de terţii respectivi, şi care urmează a fi decontate ulterior.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru înregistrarea în aceste conturi a operațiilor economice-financiare, sînt folosite, în corespondență, conturi care reflectă modalitatea de formare a datoriei sau modalitatea de stingere (achitare) a acesteia.

— Contul **„Clienți"** reflectă sumele pe care întreprinderea are dreptul să le încaseze de la terți, pentru mărfuri sau produse ce le-au fost vîndute, sau pentru lucrări sau servicii ce le-au fost făcute, și care nu au fost plătite imediat. Clienți sînt cei care au cumpărat, iar întreprinderea care folosește acest cont are calitatea de vînzător (furnizor). Se debitează cu sumele datorate de clienți, potrivit facturilor emise pentru livrările de produse, mărfuri, lucrări sau servicii și pentru alte sume sau plăți făcute în contul acestora. Se creditează cu sumele plătite de către clienți și cu eventualele bonificări acordate clienților. Soldul exprimă sume încă neîncasate de la clienți și pentru care trebuie făcute demersurile necesare, dacă suma datorată depășește o anumită durată de timp.

— Contul **„Clienți cu plata în rate"** este folosit de către întreprinderile comerciale cu amănuntul, pentru a ține evidența sumelor datorate de către acei clienți cărora li s-au vîndut mărfuri cu contract de plată în rate lunare a unei părți din prețul obiectelor vîndute. Se debitează cu prețul mărfurilor vîndute și cu dobînda calculată pentru suma ce se plătește în rate, precum și cu eventualele cheltuieli făcute pentru urmărirea clientului în caz de neplată a ratelor. Se creditează cu sumele plătite de clienți în contul datoriilor : avansul inițial (circa 20—30% din prețul mărfii) și ratele plătite lunar, pînă la achitarea integrală a sumei datorate. Soldul exprimă sume încă de plată. Dacă acest sold este mai mare decît valoarea ratelor ce nu au ajuns la scadență (inclusiv dobînda calculată), înseamnă că el cuprinde și rate restante, adică neachitate în termen, pentru care întreprinderea vînzătoare trebuie să facă demersuri urgente pentru încasarea lor.

— Contul **„Debitori"** reflectă sumele pe care întreprinderea are dreptul să le încaseze de la terți, din diferite operații economice sau financiare, altele decît vînzările de mărfuri, lucrări sau servicii. În acest gen de sume se cuprind : avansurile spre decontare acordate salariaților, în vederea unor cumpărături sau plăți pe care aceștia le fac pentru întreprindere : sumele imputate gestionarilor, pentru lipsuri constatate cu ocazia verificărilor executate ; amenzile și penalizările plătite de întreprindere din cauza neglijenței sau greșelilor salariaților, și care urmează să li se rețină din salariu etc. Se debitează, cu sumele acordate ca avans spre decontare, cu lipsurile constatate și imputate gestionarilor, cu amenzile și penalizările imputate salariaților și cu alte sume datorate de terți (întreprinderi, instituții sau persoane). Se creditează cu sumele decontate (justificate) de lucrătorii care au primit avansuri spre decontare și cu sumele restituite de către aceștia ca necheltuite, cu sumele în contul imputațiilor. Soldul exprimă sume încă nerecuperate și de care întreprinderea trebuie să se preocupe pentru încasarea lor cît mai neîntîrziat.

De exemplu, la acordarea unui avans spre decontare, concretizat printr-o sumă de bani dată în numerar unui salariat, apare mijlocul circulant

Scanned with OKEN Scanner

în decontare „*Debitori*“ (+*A*) și scade numerarul din casă (—*A*). Acestea se înregistrează astfel :

1) 500 „*Debitori*“ = „*Casa*“ 500

Dacă salariatul respectiv a cheltuit, din acest avans, suma de 400 lei pentru manipularea materiilor prime aprovizionate, cu această sumă sporesc cheltuielile de transport-aprovizionare ale materialelor, deci are loc o creștere a cheltuielilor (+*A*), iar pe de altă parte, scade suma dată salariatului ca avans spre decontare (—*A*). Aceste aspecte sînt înregistrate prin formula contabilă :

2) 400 „*Cheltuieli de transport-aprovizionare*“ = „*Debitori*“ 400

Suma necheltuită este restituită de salariat la casa întreprinderii. Sporește deci numerarul din casă (+*A*) și scad sumele date ca avans spre decontare (—*A*), astfel :

3) 100 „*Casa*“ = „*Debitori*“ 100

În urma inventarierii efectuate, se constată lipsuri în gestiunea obiectelor de inventar de mică valoare sau de scurtă durată din depozit, în sumă de 800 lei, care se impută magazinerului și urmează a fi reținută din salariul acestuia în patru rate lunare.

La imputarea sumei se înregistrează scăderea din evidență a obiectelor constatate lipsă (—*A*) și formarea datoriei salariatului, din imputații (+*A*), astfel :

4) 800 „*Debitori*“ = „*Obiecte de inventar în depozit*“ 800

Dacă salariatul depune în numerar suma aferentă unei rate, se înregistrează :

5) 200 „*Casa*“ = „*Debitori*“ 200

În urma acestor operații, contul „Debitori“ se prezintă astfel :

Debit	„*Debitori*“		**Credit**
1) „*Casa*“	500	2) „*Cheltuieli de transport-aprovizionare*“	400
4) „*Obiecte de inventar în depozit*“	800	3) „*Casa*“	100
		5) „*Casa*“	200

Din schema de mai sus, se pot stabili normele de folosire a conturilor de mijloace circulante în decontare : se debitează cu sumele de încasat de la terți, se creditează pe măsură ce se primesc de la terți sumele ce au fost de încasat, iar soldul — numai debitor — reflectă sume care urmează să fie încasate de întreprindere de la terții datornici.

Scanned with OKEN Scanner

4. CONTURILE MODIFICATIVE (RECTIFICATIVE) PRIVIND MIJLOACELE ECONOMICE

În această grupă se cuprind conturi modificative (rectificative) de adunare şi conturi modificative (rectificative) de scădere.

a. **Conturile modificative (rectificative) de adunare.** După modul de funcţionare, acestea sînt conturi de activ.

— Contul **„Diferenţe de preţ la produse finite"** este folosit în cazul în care, la obţinerea din producţie, produsele finite sînt evaluate la alt preţ decît preţul de cost efectiv al producţiei.

De regulă, în momentul obţinerii din fabricaţie a producţiei finite nu se poate cunoaşte preţul de cost efectiv al producţiei. De aceea, la înmagazinare, produsele sînt evaluate fie la preţ de cost planificat al producţiei, fie la preţ de livrare. Cu ocazia determinării, pe baza cheltuielilor efective, a preţului de cost efectiv al producţiei fabricate (de obicei la sfîrşit de lună), se stabileşte şi diferenţa dintre preţul de înregistrare al producţiei fabricate (preţ de cost planificat sau preţ de livrare) şi preţul de cost efectiv al producţiei. Această diferenţă este reflectată prin contul *„Diferenţe de preţ la produse finite"*. Acest cont îndeplineşte *o funcţie de modificare prin adunare* a valorii de înregistrare a producţiei finite.

În debitul acestui cont este reflectată diferenţa aferentă producţiei finite înmagazinate, aşa cum a rezultat ca sold al contului de control al planului *„Decontarea producţiei"*. Cînd rezultă ca sold creditor al acestui cont, este *o diferenţă favorabilă*, iar cînd rezultă ca sold debitor, în cadrul aceluiaşi cont, este *o diferenţă nefavorabilă*. Înregistrarea acestor diferenţe se face cu *scrierea sumei în negru cînd diferenţa este nefavorabilă* şi *în roşu cînd diferenţa este favorabilă*.

În creditul acestui cont se înregistrează diferenţa aferentă produselor eliberate din magazie. Această diferenţă este repartizată asupra acelorași conturi care au preluat şi valoarea la preţ de cost planificat (sau la preţ de livrare) a produselor eliberate din magazie. Înregistrarea de repartizare a diferenţei se face *în negru* dacă diferenţa este nefavorabilă şi *în roşu (sau în chenar)* pentru diferenţele favorabile.

Soldul contului *„Diferenţe de preţ la produse finite"* (numai debitor) reflectă diferenţa aferentă produselor aflate în stoc (în magazie) la data respectivă. Cînd soldul este exprimat de o sumă în negru, el reflectă o diferenţă nefavorabilă, iar cînd soldul este exprimat de o sumă în roşu, el reflectă o diferenţă favorabilă.

La acest cont, *îndeplinesc funcţia de modificare prin adunare atît soldul cît şi rulajul (debitor şi creditor)*.

Rulajele şi soldul, stabilite în roşu la acest cont, prin însumare cu indicatorii corespunzători din contul *„Produse finite"*, produc — asupra acestora din urmă — un efect de scădere. Efectul de scădere nu este, însă, o consecinţă a funcţiei acestui cont, ci o consecinţă a caracterului sumei exprimată de rulajele şi soldul respectiv, întrucît *sumele înscrise în roşu sau în chenar sînt sume cu semnul minus şi au un efect de scădere în coloana de sume în care se găsesc înscrise*.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă evidența produselor finite se ține la preț de cost planificat al producției, ciclul înregistrărilor contabile prilejuite de procesul de fabricare a produselor se încheie cu determinarea diferenței dintre prețul de cost planificat de producție și prețul de cost efectiv al producției, și prin soldarea contului „*Decontarea producției*".

Se exemplifică folosirea conturilor amintite :

— La înmagazinarea produselor finite (eliberate de secțiile de producție), acestea sînt evaluate la preț de cost planificat al producției, 100 000 lei, și se înregistrează : în contul „*Produse finite*", pentru creșterea stocului de produse (+*A*) și, în același timp, în contul de control al planului prețului de cost al producției, unde se arată valoarea producției finite eliberată de secțiile de producție, evaluată tot la preț de cost planificat (+*P*), astfel :

1) 100 000 „*produse finite*" 220 = „*Decontarea producției*" 540 100 000

— La sfîrșitul lunii, se stabilește prețul de cost efectiv al producției, 94 000 lei, sumă care se scade din contul de calculație „*Cheltuielile producției de bază*" (—*A*) și, este trecută în contul de control al planului prețului de cost al producției, pentru a fi comparată cu prețul de cost planificat al aceleiași producții (+*A*), prin formula contabilă :

2) 94 000 „*Decontarea producției*" 540 = „*Cheltuielile producției de bază*" 500 94 000

— În urma acestor înregistrări, în contul „*Decontarea producției*" rezultă un sold creditor de 6 000 lei (prețul de cost efectiv a fost mai mic decît cel planificat), deci este o diferență favorabilă, care este trecută asupra contului modificativ (rectificativ) prin formula contabilă :

3) 6 000 „*Diferențe de preț la produse finite*" 221 = „*Decontarea producției*" 540 6 000

Suma a fost înscrisă în roșu (în chenar) pentru că diferența a fost favorabilă. Dacă diferența era nefavorabilă, suma se scria în negru (fără chenar).

— Dacă din produsele înregistrate mai sus se scot din magazie în urma vînzării lor, se descarcă gestionarul de produse finite (—*A*), și valoarea produselor respective (la preț de cost planificat al producției de 60 000 lei) este trecută asupra contului de control al planului de desfacere „*Venituri din activitatea de bază*" (+*A*), astfel :

4) 60 000 „*Venituri din activitatea de bază*" 600 = „*Produse finite*" 220 60 000

— Concomitent cu aceasta, se descarcă și din contul modificativ (rectificativ) diferența respectivă, lei 3 600 (**diferență favorabilă**), astfel :

5) 3 600 „*Venituri din activitatea de bază*" = „*Diferențe de preț la produse finite*" 3 600

În urma acestor înregistrări, conturile *„Produse finite“* și *„Diferențe de preț la produse finite“* prezintă următoarele rulaje și solduri :

Debit	*„Produse finite“*		Credit
1) *„Decontarea producției“*	100 000	4) *„Venituri din activitatea de bază“*	3 600

Debit	*„Diferențe de preț la produse finite“*		Credit
3) *„Decontarea producției“*	6 000	5) *„Venituri din activitatea de bază“*	60 000

Din aceste scheme, se observă că conturile modificative de adunare se debitează cu diferențele aferente mijloacelor economice intrate în depozit și se creditează cu diferențele aferente mijloacelor economice eliberate din depozit, în roșu (chenar) pentru diferențe favorabile și în negru pentru diferențe nefavorabile.

Rulajele și soldurile acestor conturi adăugate la rulajele sau soldul corespunzător al contului pe care-l modifică ajută ca indicatorii exprimați de contul de bază la preț de cost planificat al producției (sau la preț de livrare) să fie stabiliți la preț de cost efectiv. Într-adevăr :

100 000 + 6 000 = 94 000 lei, preț de cost efectiv al produselor depozitate ;

60 000 + 3 600 = 56 400 lei, preț de cost efectiv al produselor vîndute ;

40 000 + 2 400 = 37 600 lei, preț de cost efectiv al produselor aflate în stoc.

În mod asemănător funcționează și îndeplinesc funcția lor modificativă de adunare și conturile : *„Diferențe de preț la semifabricate“*, *„Diferențe de preț la produse, lucrări și servicii facturate“*.

b. **Conturile modificative (rectificative) de scădere.** După modul de funcționare, acestea sînt conturi de pasiv.

— Contul **„Uzura mijloacelor fixe“.** O caracteristică esențială a mijloacelor fixe o formează faptul că ele nu se consumă la prima întrebuințare, ci au o durată lungă de funcționare. În timpul folosirii lor, mijloacele fixe se uzează și transmit în prețul de cost al producției contravaloarea uzurii lor, sub formă de amortizare. Suma corespunzătoare amortizării (inclusă în prețul producției fabricate, ca element de cheltuieli) este recuperată odată cu încasarea prețului de vînzare al producției respective.

Întrucît această sumă reprezintă, de fapt, o parte din valoarea mijloacelor fixe pe care întreprinderea le-a primit de la stat, ea se varsă la Banca de Investiții (care colectează de la toate întreprinderile de stat sumele cuprinse în prețul de livrare al producției, ca amortizare). În acest mod, întreprinderea rambursează statului, din valoarea mijloacelor fixe primite, partea corespunzătoare uzurii suferită ca urmare a folosirii acestora. Deci, pe măsură ce mijloacele fixe se uzează prin întrebuințare, scade și fondul mijloacelor fixe.

Scanned with OKEN Scanner

În concluzie, operația economică de folosire a mijloacelor fixe prilejuiește, în întreprinderea de stat, mai multe operații financiare, și anume : *includerea amortizării în prețul de cost al producției ; vărsarea la Banca de Investiții a amortizării ; micșorarea fondului mijloacelor fixe, ca urmare a uzurii suferite de acestea* etc.

Contul prin care se reflectă în contabilitate drepturile statului privind amortizarea calculată la mijloacele fixe este intitulat *„Decontări privind amortizările"*. Acesta este un cont de decontare (de surse atrase) care reflectă : în credit, amortizarea de vărsat aferentă uzurii mijloacelor fixe, iar în debit, vărsămintele pentru fondul de investiții, efectuate de întreprindere pe seama sumei cuprinsă în prețul de cost al producției vîndute.

Concomitent cu înregistrarea amortizării, întreprinderile înregistrează și reducerea fondului mijloacelor fixe, ca o consecință a uzurii suferite de mijloacele fixe, reflectînd într-un cont separat uzura corespunzătoare.

Contul care reflectă gradul de uzură a mijloacelor fixe este intitulat *„Uzura mijloacelor fixe"*. Acest cont, se creditează lunar cu suma corespunzătoare amortizării calculate, pentru a reflecta astfel creșterea uzurii mijloacelor fixe ale întreprinderii. Se creditează, de asemenea, și cu uzura aferentă mijloacelor fixe primite în stare uzată ; se debitează pentru a reflecta reducerea, diminuarea uzurii mijloacelor fixe ale întreprinderii, care are loc cu ocazia scoaterii din întreprindere, sub diverse forme, a mijloacelor fixe uzate ; soldul acestui cont, numai creditor, reflectă uzura mijloacelor fixe existente în întreprindere la un moment dat.

În contul *„Mijloace fixe"*, *evidența mijloacelor fixe este ținută la valoarea de inventar* a acestora. Pentru a cunoaște valoarea rămasă, neamortizată, a mijloacelor fixe existente, se face un calcul extracontabil (fără înregistrare contabilă), în cadrul căruia, din soldul debitor al contului *„Mijloace fixe"*, se scade soldul creditor al contului *„Uzura mijloacelor fixe"*. În acest mod contul *„Uzura mijloacelor fixe" îndeplinește o funcție de modificare prin scădere* a indicatorilor care se stabilesc prin contul *„Mijloace fixe"*.

4) Se consideră că s-au primit prin transfer, de la altă întreprindere, mijloace fixe în valoare de 500 000 lei, uzate în proporție de 10%, deci cu o uzură de 50 000 lei. În baza procesului-verbal de recepție, se înregistrează mijloacele fixe primite (+*A*), la valoarea de inventar a acestora, creșterea fondului mijloacelor fixe — cu valoarea rămasă a mijloacelor primit — (+*P*) și, uzura mijloacelor fixe, care (pe total întreprindere) sporește de asemenea (+*P*) :

1)	500 000 *„Mijloace fixe"*	*„Fondul mijloacelor fixe"*	450 000
		„Uzura mijloacelor fixe"	50 000

Concomitent cu încărcarea cheltuielilor de producție pentru amortizarea lunară calculată și care urmează a fi vărsată la Banca de Inves-

ției, se înregistrează creșterea uzurii mijloacelor fixe (+*P*) și scăderea fondului mijloacelor fixe (—*P*), astfel :

(2) 10 000 „*Fondul mijloacelor fixe*“ = „*Uzura mijloacelor fixe*“ 10 000

— În continuare, se consideră că s-a transferat altei întreprinderi un mijloc fix cu valoarea de 70 000 lei, cu o uzură de 7 000 lei. Se înregistrează scăderea mijloacelor fixe cu valoarea de înregistrare (—*A*), a fondului respectiv, pentru valoarea rămasă, neamortizată (—*P*), precum și a uzurii cu care mijlocul fix pleacă din întreprindere (—*P*), astfel :

(3) 63 000 „*Fondul mijloacelor fixe*“ = „*Mijloace fixe*“ 70 000
7 000 „*Uzura mijloacelor fixe*“

În urma acestor înregistrări, conturile folosite prezintă următoarele rulaje și solduri :

Debit „*Mijloace fixe*“ **Credit**

1) „*Fondul mijloacelor fixe*“	450 000	3) „*Fondul mijloacelor fixe*“	63 000
„*Uzura mijloacelor fixe*“	50 000	„*Uzura mijloacelor fixe*“	7 000
	500 000		70 000

Debit „*Uzura mijloacelor fixe*“ **Credit**

3) „*Mijloace fixe*“	7 000	1) „*Mijloace fixe*“	50 000
		2) „*Fondul mijloacelor fixe*“	10 000
			60 000

Debit „*Fondul mijloacelor fixe*“ **Credit**

2) „*Uzura mijloacelor fixe*“	10 000	1) „*Mijloace fixe*“	450 000
3) „*Mijloace fixe*“	63 000		
	73 000		

Din schemele de mai sus se vede cum soldul creditor al contului „*Uzura mijloacelor fixe*“ ajută la stabilirea valorii actuale a mijloacelor fixe existente :

(500 000—70 000)—(60 000—7 000)=430 000—53 000=377 000, adică exact cît este și soldul creditor al contului „*Fondul mijloacelor fixe*“ (450 000—73 000=377 000 lei).

— Contul **„Rabat sau adaos comercial“**. În sectorul circulației mărfurilor, termenii de „*Rabat comercial*“ sau „*Adaos comercial*“ exprimă dife-

Scanned with OKEN Scanner

renţa dintre preţul de vînzare cu amănuntul încasat de către întreprinderea comercială pentru mărfurile vîndute, şi preţul de cumpărare plătit furnizorului pentru aceeaşi marfă.

Pe seama acestei diferenţe, întreprinderea comercială face toate cheltuielile prilejuite de circulaţia mărfurilor, cum sînt : cheltuielile de transport-aprovizionare, cheltuielile de depozitare, sortare, ambalare şi toate cheltuielile de desfacere. Prin reducerea necontenită a acestor cheltuieli, întreprinderea comercială realizează sporirea beneficiilor.

Din punct de vedere contabil, rabatul sau adaosul comercial apare ca diferenţă încă din primul moment al recepţionării mărfurilor cumpărate, întrucît evidenţa acestor mijloace circulante materiale — cu ajutorul conturilor *„Mărfuri în depozit“* şi *„Mărfuri în unităţile cu amănuntul“* — se face la preţul de vînzare cu amănuntul.

Acest cont se creditează la recepţionarea mărfurilor, cu rabatul sau adaosul comercial aferent mărfurilor aprovizionate ; se debitează cu rabatul sau adaosul comercial aferent mărfurilor vîndute etc., iar soldul (numai creditor) reflectă rabatul sau adaosul comercial aferent mărfurilor aflate în stoc (existente în depozite, magazine etc.).

Contul *„Rabat sau adaos comercial“* este un cont cu funcţie modificativă de scădere, întrucît indicatorii care se stabilesc cu ajutorul acestui cont au efect de scădere asupra celor stabiliţi cu ajutorul contului *„Mărfuri în depozit“* etc. Dacă din preţul de vînzare cu amănuntul al mărfurilor aflate în depozit, stabilit ca sold debitor al contului *„Mărfuri în depozit“*, se scade rabatul sau adaosul comercial stabilit ca sold creditor la contul *„Rabat sau adaos comercial“*, se obţine preţul de cumpărare al mărfurilor respective.

Pentru exemplificare, se consideră că, de la un furnizor, întreprinderea comercială primeşte mărfuri cu factură, în valoare de 200 000 lei (preţ de cumpărare), la care se calculează un adaos comercial de 7%, deci 14 000 lei ; deci preţul de vînzare cu amănuntul este de 214 000 lei.

Se înregistrează recepţionarea mărfurilor şi trecerea lor direct la unităţile de desfacere cu amănuntul (+*A*, 214 000 lei), suma datorată furnizorului (+*P*, 200 000 lei) şi adaosul comercial aferent (+*P*, 14 000 lei) :

1)	214 000	*„Mărfuri în unităţile cu amănuntul“*	= *„Furnizori“*	200 000
			„Rabat sau adaos comercial“	14 000

Se înregistrează vînzarea contra numerar a jumătate din mărfurile primite. Procesul de vînzare este reflectat prin contul de control al planului de desfacere *„Venituri din activitatea de bază“*, care înregistrează sporirea de pasiv egală cu preţul de vînzare încasat în numerar (+*A* = = +*P*) :

2)	107 000	*„Casa“*	*„Venituri din activitatea de bază“*	107 000

Se descarcă gestionarul pentru mărfurile vîndute (—*A*, 107 000), se scade din evidenţă cota aferentă din adaosul comercial (—*P*, 7 000), iar suma corespunzătoare preţului de cumpărare, privind mărfurile vîndute,

se trece asupra contului de control al planului de desfacere, pentru a putea compara preţul de vînzare cu preţul de cumpărare (inclusiv cheltuielile de desfacere) şi a determina astfel rezultatele financiare :

3)	7 000	*„Rabat sau adaos comercial“*	=	*„Mărfuri în unităţile cu amănuntul“*	107 000
	100 000	*„Venituri din activitatea de bază“*			

În urma înregistrărilor de mai sus, conturile de mărfuri şi de rabat comercial se prezintă astfel :

Debit	*„Mărfuri în unităţile cu amănuntul“*		**Credit**
1) *„Furnizori“*	200 000	3) *„Venituri din activitatea de bază“*	100 000
„Rabat sau adaos comercial“	14 000	*„Rabat sau adaos comercial“*	7 000
	214 000		107 000

Debit	*„Rabat sau adaos comercial“*		**Credit**
1) *„Mărfuri în unităţile cu amănuntul“*	7 000	3) *„Mărfuri în unităţile cu amănuntul“*	14 000

Din schemele de mai sus, se observă cum soldul creditor al contului *„Rabat sau adaos comercial“* aplicat asupra soldului debitor al contului *„Mărfuri în unităţile cu amănuntul“*, prin scădere, ajută la stabilirea preţului de cumpărare al mărfurilor aflate în stoc :
(214 000—107 000) — (14 000—7 000) = 107 000 — 7 000 = 100 000.

E. CONŢINUTUL ECONOMIC ŞI FUNCŢIILE CONTURILOR DE PROCESE ECONOMICE

1. GENERALITĂŢI

Conturile de procese economice reflectă diferite faze sau aspecte ale proceselor de producţie, aprovizionare, desfacere etc.

Aceste conturi îndeplinesc mai multe *funcţii*, dintre care cele mai importante sînt următoarele :

— *funcţia statistică* de oglindire a volumului (cuantumului) diferitelor *feluri sau categorii de cheltuieli* prilejuite de procesele economice desfăşurate în cadrul întreprinderii ;

— *funcţia de colectare (adunare) a cheltuielilor* pe procese economice, cu aplicarea *principiului localizării cheltuielilor pe secţiile de producţie* care le-au ocazionat etc. ;

Scanned with OKEN Scanner

Schema 27

Conținutul economic și modul de funcționare al conturilor de mijloace economice

Grupa și subgrupa	Rulaj debitor	Rulaj creditor	Sold	Exemple de titluri de conturi
1	2	3	4	5
Mijloace fixe	Primirea mijloacelor fixe prin : dotații, transfer, investiții	Eliberarea mijloacelor fixe prin : transfer sau casare	Mijloace fixe existente în intreprindere	*„Mijloace fixe“*
Mijloace circulante materiale	Mijloace materiale recepționate în magazie sau la gestionar (prin aprovizionare etc.)	Eliberări de mijloace materiale din magazie (prin trecerea în consum, vînzare etc.)	Materiale existente în depozit (stoc)	*„Materiale“* *„Obiecte de inventar în depozit“* *„Produse finite“* *„Mărfuri în depozit“* etc.
Mijloace circulante bănești	Încasări, primiri de mijloace bănești în numerar, prin contul de la bancă etc.	Plăți și vărsăminte în numerar sau prin contul de la bancă etc.	Mijloace bănești disponibile, în numerar, în contul de la bancă	*„Casa“* *„Disponibil la bancă“* *„Carnete de cecuri cu limită de sumă“* etc.
Mijloace circulante în decontare	Sume de încasat de la terți (datorii ale terților), din imputații, avansuri, obligații etc.	Sume încasate de la terți în contul sumelor ce le datorează (rețineri, îndeplinirea obligației etc.)	Drepturi de creanțe ale întreprinderii față de terții datornici (sume neîncasate de la terții datornici)	*„Debitori“* *„Clienți“*
Conturi rectificative de adunare ale mijloacelor economice	Diferențe aferente mijloacelor materiale intrate	Diferențe aferente mijloacelor materiale eliberate	Diferență aferentă mijloacelor în stoc (sold debitor)	*„Diferențe de preț la produse finite“* etc.
Conturi rectificative de scădere ale mijloacelor economice	Diferențe aferente mijloacelor ieșite, scăderea uzurii, a adaosului comercial etc.	Diferențe aferente mijloacelor intrate, creșterea uzurii etc.	Diferență aferentă mijloacelor economice existente (sold creditor)	*„Uzura mijloacelor fixe“*, *„Rabat sau adaos comercial“* etc.

— *funcția de repartizare a cheltuielilor*, cu aplicarea *principiului justei repartizări a cheltuielilor* asupra procesului economic care le-a ocazionat ;

— *funcția de delimitare în timp a cheltuielilor*, care ajută ca cheltuielile care privesc perioade de activitate viitoare să fie înregistrate separat de cheltuielile activității curente ;

— *funcția de preliminare a unor cheltuieli* de efectuat în viitor, dar care privesc perioada curentă de activitate ;

— *funcția de calculație a prețului de cost efectiv* al produselor fabricate, al lucrărilor executate, al serviciilor prestate etc. ; uneori funcția de colectare a cheltuielilor și funcția de calculație sînt *îndeplinite în etape succesive*, prin conturi diferite ;

— *funcția de control* a modului în care întreprinderea este preocupată de *îndeplinirea sarcinilor de plan* și funcția de *stabilirea a diferențelor față de prețurile planificate* în unele etape ale procesului reproducției ; producția și desfacerea ;

— *funcția de delimitare în timp a veniturilor*, care ajută ca venituri care privesc alte perioade de activitate să fie înregistrate separat de veniturile activității curente ;

— *funcția de preliminare* a unor operații în perioada curentă, pe seama unor *venituri ce se determină în viitor ;*

— *funcția de stabilire a rezultatelor financiare* ale activității desfășurate.

Conținutul economic al acestor conturi îl formează cheltuielile ocazionate de procesele economice reflectate în contul respectiv sau *rezultatele financiare* determinate în cadrul activității desfășurate.

După funcția îndeplinită, conturile de procese economice se subgrupează astfel : conturi de colectare și de repartizare a cheltuielilor și conturi de calculație a prețului de cost efectiv (care sînt conturi monofuncționale de activ), conturi de control al planului și conturi de rezultate financiare finale (care sînt conturi bifuncționale) și conturi de regularizare a cheltuielilor și veniturilor, care după modul de funcționare diferă, în funcție de natura conținutului economic și a regularizării executate.

2. CONTURILE DE COLECTARE ȘI REPARTIZARE DE CHELTUIELI

Conturile care alcătuiesc această subgrupă colectează cheltuielile prilejuite de diferite procese economice, cum sînt : procesele de aprovizionare, procesele de producție, procesele de desfacere etc. *Colectarea cheltuielilor se face pe feluri sau pe categorii de cheltuieli și pe locuri de ocazionare a cheltuielilor.*

Periodic, de obicei lunar, cheltuielile colectate în aceste conturi sînt repartizate (prin calcule speciale) asupra altor conturi, în care se reflectă obiectul sau procesul economic care a prilejuit cheltuielile respective sau căruia i se atribuie cheltuielile repartizate.

Întrucît cheltuielile pe care aceste conturi le colectează și pe care le folosesc pentru calculația prețului de cost (al producției etc.) sînt, în fapt,

Scanned with OKEN Scanner

forme transformate și temporare ale mijloacelor economice consumate sau folosite în desfășurarea procesului reproducției, conturile respective sînt conturi de activ.

Pentru îndeplinirea celor două funcții (de colectare și de repartizare), sînt folosite cele două părți ale contului. Astfel : *funcția de colectare* a cheltuielilor și consumurilor pe feluri și categorii de cheltuieli, precum și pe locuri de ocazionare (secții etc.), se îndeplinește prin însumarea lor *în debitul conturilor* respective, pe măsură ce cheltuielile sînt efectuate, iar *funcția de repartizare* a cheltuielilor este reflectată *în creditul conturilor* respective, pe baza calculelor de repartizare lunare etc.

La aceste conturi, rulajul debitor reflectă suma cheltuielilor colectate pe feluri sau pe categorii de cheltuieli și pe locuri de ocazionare ; rulajul creditor reflectă suma cheltuielilor repartizate, iar soldul (numai debitor) reflectă volumul cheltuielilor colectate și nerepartizate la data respectivă.

În cadrul fiecărui cont sintetic din această grupă se deschid conturi analitice, pe feluri sau pe categorii de cheltuieli și pe locuri de ocazionare.

Dintre conturile de colectare și de repartizare a cheltuielilor, cele mai des folosite sînt : *„Cheltuieli comune ale secției“, „Cheltuieli generale ale întreprinderii“, „Cheltuieli de transport-aprovizionare“, „Cheltuieli de desfacere“, „Cheltuieli de circulație“* etc.

— Contul **„Cheltuieli comune ale secției“** oglindește unele din cheltuielile ocazionate într-o întreprindere industrială prin activitatea desfășurată în secțiile principale de producție.

Procesul de producție desfășurat în cadrul secțiilor respective este concretizat (sub aspect contabil) prin cheltuielile de producție și prin alte cheltuieli, consemnate în diverse documente, ca : bonuri de materiale, bonuri de lucru etc. Unele cheltuieli sînt ocazionate de un anumit produs sau de o anumită comandă în curs de fabricație. În acest caz, în documentul respectiv se menționează comanda sau produsul la care se referă și deci, contabilitatea poate să înregistreze cheltuiala sau consumul respectiv *direct* în contul folosit pentru calculația prețului de cost al comenzii sau produsului respectiv.

Unele cheltuieli sînt însă prilejuite de funcționarea generală a secțiilor respective de producție și — la constatarea acestor cheltuieli — ele nu pot fi încorporate în masa cheltuielilor unei anumite comenzi. De aceea, în documentele primare în care s-au consemnat aceste cheltuieli este precizată numai secția de producție pentru care s-a făcut cheltuiala și scopul sau natura cheltuielii. Asemenea cheltuieli sînt adunate, prin mijloacele contabile, în contul destinat colectării cheltuielilor de această natură pe categorii de cheltuieli și pe locuri de ocazionare (pe secții de producție), adică în contul *„Cheltuieli comune ale secției“*.

Deci, folosirea conturilor de colectare și de repartizare a cheltuielilor este determinată de necesitatea de a oglindi acele operații economice care prilejuiesc cheltuieli ce nu pot fi repartizate, în momentul efectuării lor, direct asupra unei anumite comenzi sau asupra unor produse, dar care urmează să fie repartizate ulterior (prin anumite calcule de proporționalitate), după anumite metode sau criterii de repartizare.

Scanned with OKEN Scanner

Contul *„Cheltuieli comune ale secției"* colectează în debitul său — în tot cursul lunii — cheltuielile făcute în secțiile principale de producție pentru nevoile secției respective, în măsura în care nu se cunoaște comanda sau produsul care le-a ocazionat. La sfîrșitul lunii, după ce toate cheltuielile au fost colectate, se procedează la totalizarea lor pe fiecare secție de producție. Apoi, se face repartizarea cheltuielilor asupra tuturor produselor sau comenzilor la a căror fabricare a contribuit secția respectivă. Cheltuielile astfel repartizate se înregistrează în creditul contului *„Cheltuieli comune ale secției"* și în debitul conturilor de calculație a prețului de cost al producției, care însumează toate cheltuielile ocazionate de fiecare comandă sau produs în parte.

— De exemplu, operația de trecere în consum a materialelor eliberate din magazie, potrivit bonurilor de materiale, pentru întreținerea secțiilor de producție (întreținerea și reparațiile curente ale mașinilor, uneltelor, clădirilor, curățenia atelierelor etc.), are ca efect micșorarea volumului valoric al materialelor din depozit (—*A*) și încărcarea cheltuielilor de producție din secțiile respective (+*A*); ea se înregistrează prin formula contabilă :

1) 4 000 *„Cheltuieli comune ale secției"* 520 = *„Materiale"* 200 4 000

— Eliberarea din depozit a unor obiecte de inventar, spre a fi folosite în secțiile de producție, se înregistrează — în baza bonului de materiale — ca o scădere a obiectelor în depozit (—*A*) și o sporire a obiectelor în folosință (+*A*) astfel :

2) 1 500 *„Obiecte de inventar în folosință"* 202 = *„Obiecte de inventar în depozit"* 201 1 500

— Concomitent cu aceasta, se înregistrează uzura aferentă obiectelor de inventar aflate în folosință în secțiile principale de producție, ceea ce are ca efect creșterea cheltuielilor de producție (+*A*) și creșterea volumului valoric al uzurii obiectelor (+*P*), astfel :

3) 1 500 *„Cheltuieli comune ale secției"* = *„Uzura obiectelor de inventar"* 1 500

— Salariile șefilor de secție, personalului tehnic-administrativ din secții și ale personalului auxiliar și de îngrijire din secții se colectează în contul *„Cheltuieli comune ale secției"* (+*A*), în corespondență cu contul *„Decontări cu salariații"*, care reflectă drepturile de salariu ale acestora (+*P*), astfel :

4) 40 000 *„Cheltuieli comune ale secției"* = *„Decontări cu salariații"* 40 000

— Plata prin contul de la bancă (—*A*) a costului curentului electric consumat în secțiile de producție (+*A*) se înregistrează astfel :

5) 2 500 *„Cheltuieli comune ale secției"* = *„Disponibil la bancă"* sau *„Cont curent"* 2 500

Scanned with OKEN Scanner

— Contul **„Cheltuieli generale ale întreprinderii"** colectează, în debitul său, cheltuielile ocazionate de operații economice desfășurate în folosul întregii întreprinderi, adică acele cheltuieli care sînt ocazionate de funcționarea în bune condiții nu numai a unei anumite secții de producție, ci a tuturor subunităților operative, administrative, de pază și securitate etc. din întreprinderea respectivă.

— Colectarea acestor cheltuieli se înregistrează prin formule contabile asemănătoare cu cea exemplificată în continuare :

6)	23 500	*„Cheltuieli generale ale întreprinderii"*	=	*„Materiale"* 2 000 *„Uzura obiectelor de inventar"* 1 000 *„Decontări cu salariații"* 20 000 *„Disponibil la bancă"* sau *„Cont curent"* etc. 500

Cheltuielile colectate în debitul conturilor *„Cheltuieli comune ale secției"* și *„Cheltuieli generale ale întreprinderii"* se repartizează lunar asupra conturilor de calculație a prețului de cost efectiv al producției, ele fiind elemente componente ale prețului de cost al producției.

— Contul **„Cheltuieli de transport-aprovizionare"** este folosit la întreprinderile industriale, de construcții etc., unde evidența materialelor aprovizionate este reflectată, prin conturile respective, la prețul de facturare al furnizorului.

Toate cheltuielile de transport, manipulare etc. pînă la aducerea materialelor în întreprindere sînt colectate în debitul acestui cont. El se creditează lunar, cu cota de cheltuieli de transport-aprovizionare aferente materialelor eliberate din depozit și trecute în consum. Soldul acestui cont reflectă cheltuielile aferente materialelor aflate în stoc.

— De exemplu, se consideră că s-au recepționat materiale, facturate de furnizori cu suma de 100 000 lei :

7)	100 000	*„Materiale"*	=	*„Furnizori"* 100 000

— S-au plătit, prin cec din carnet cu limită de sumă, pentru cheltuieli de transport, 1 200 lei, iar din avans spre decontare s-a decontat plata unor cheltuieli de manipulare de 300 lei. Aceste plăți se înregistrează astfel :

8)	1 500	*„Cheltuieli de transport-aprovizionare"*	=	*„Carnete de cecuri cu limită de sumă"* 1 200 *„Debitori"* 300

— Din materialele aprovizionate s-au dat în folosință în producția de bază, jumătate din cantitatea aprovizionată, care pe baza bonurilor de materiale, se înregistrează :

9)	50 000	*„Cheltuielile producției de bază"*	=	*„Materiale"* 50 000

Scanned with OKEN Scanner

— Se repartizează cota aferentă din cheltuielile de transport-aprovizionare, care privesc materialele date în consum, astfel :

10)	750	*„Cheltuielile producției de bază“*	=	*„Cheltuieli de transport-aprovizionare“*	750

— Contul **„Cheltuieli de desfacere“** colectează, în debitul său, cheltuielile ocazionate de procesul de desfacere a produselor proprii, *în măsura în care acestea sînt în sarcina întreprinderii vînzătoare,* iar la sfîrșit de lună, partea de cheltuieli *aferentă producției vîndute și încasate* se repartizează, prin creditarea acestui cont, și cuprinderea cheltuielilor respective între elementele componente ale prețului de vînzare privind producția vîndută (acestea se adună în debitul contului *„Venituri din activitatea de bază“*).

— De exemplu, colectarea cheltuielilor de desfacere se înregistrează astfel :

11)	600	*„Cheltuieli de desfacere“*	=	*„Casa“*	100
				„Carnete de cecuri cu limită de sumă“	300
				„Debitori“	200

— Repartizarea cheltuielilor astfel colectate se face asupra contului care servește pentru determinarea rezultatelor financiare — *„Venituri din activitatea de bază“* —, prin formula contabilă :

12)	600	*„Venituri din activitatea de bază“*	=	*„Cheltuieli de desfacere“*	600

— Contul **„Cheltuieli de circulație“** este folosit în întreprinderile comerciale. El colectează, în debitul său, cheltuielile ocazionate de procesul de aprovizionare, lucrările de depozitare și de desfacere a mărfurilor, care alcătuiesc obiectul activității întreprinderilor comerciale, al unităților de repartizare a mărfurilor, materialelor etc. În această categorie se cuprind : *cheltuielile de transport, de manipulare, de sortare, de păstrare, de preambalare, de întreținerea magazinelor, salariile personalului de desfacere* etc.

Cheltuielile colectate în debitul contului *„Cheltuieli de circulație“* sînt ocazionate în afara procesului de producție și au ca obiectiv procesul de vînzare. Ca urmare, cheltuielile colectate în acest cont sînt repartizate, la sfîrșitul fiecărei luni, asupra conturilor prin care se controlează îndeplinirea planului de vînzare a mărfurilor și se stabilesc rezultatele din desfacerea mărfurilor. Cu această ocazie, contul *„Cheltuieli de circulație“* se creditează, cu partea de cheltuieli aferente mărfurilor vîndute.

— De exemplu, se consideră că pentru mărfurile aprovizionate s-au plătit cheltuieli de transport și de manipulare (încărcare-descărcare etc.) : în numerar 300 lei, prin cecuri din carnete cu limită de sumă 2 000 lei și, din avans spre decontare — acordat anterior unui salariat — 700 lei. Colectarea cheltuielilor respective se înregistrează astfel :

13)	3 000	*„Cheltuieli de circulație“*	=	*„Casa“*	300
				„Carnete de cecuri cu limită de sumă“	2 000
				„Debitori“	700

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile ocazionate de magazinele de vînzare a mărfurilor sînt, de asemenea, colectate în contul *„Cheltuieli de circulaţie“*, aşa cum se arată în exemplul următor :

— Salariile cuvenite vînzătorilor, casierilor, responsabililor de magazine etc., se înregistrează :

14)	8 000 *„Cheltuieli de circulaţie“*	=	*„Decontări cu salariaţii“*	8 000

— Contribuţiile de asigurări sociale privind aceste salarii :

15)	800 *„Cheltuieli de circulaţie“*	=	*„Decontări privind asigurările sociale“*	800

— Amortizarea mijloacelor fixe, 1 000 lei, şi uzura echipamentului de protecţie, 200 lei, se înregistrează — pe baza documentelor respective de calcul —, astfel :

16)	1 200 *„Cheltuieli de circulaţie“*	=	*„Decontări privind amortizările“*	1 000
			„Uzura obiectelor de inventar“	200

3. CONTURILE DE CALCULAŢIE A PREŢULUI DE COST

Conturile de calculaţie a preţului de cost al producţiei, după modul de funcţionare, sînt conturi de activ. Ele sînt destinate să ajute la calcularea preţului de cost efectiv al producţiei finite, prin indicatorii care se extrag din *rulajul lor debitor* şi din *rulajul lor creditor*. Indicatorii respectivi sînt stabiliţi nu prin preluarea rulajului total (debitor sau creditor), ci a *rulajului defalcat pe conturi corespondente*, întrucît acestea corespund *articolelor de calculaţie* care reprezintă gruparea de cheltuieli folosită în calculaţia preţului de cost al producţiei.

Această funcţie este îndeplinită de conturile de calculaţie şi datorită faptului că ele sînt desfăşurate în conturi analitice pe fiecare comandă sau fel de produs şi chiar pe faze sau secţii de fabricaţie. În acest mod, conturile respective sînt în măsură să servească la stabilirea volumului cheltuielilor de producţie *pe elemente de cheltuieli* (materiale, salarii etc.), pe fiecare comandă sau produs şi chiar pe fiecare secţie sau fază de fabricaţie.

La conturile de calculaţie, rulajul debitor reflectă *totalitatea cheltuielilor* ocazionate de desfăşurarea procesului de producţie ; rulajul creditor exprimă *preţul de cost efectiv de producţie* al aceleiaşi producţii şi, alte eliberări din secţii (deşeuri, rebuturi etc.), iar soldul — numai debitor — reflectă *cheltuielile aferente producţiei neterminate (în curs de prelucrare)*.

Rulajul debitor se stabileşte prin înregistrarea în debitul acestor conturi a tuturor cheltuielilor ocazionate de operaţiile economice desfăşurate în cadrul procesului de producţie.

Scanned with OKEN Scanner

Operațiile economice privind procesul de producție, care ocazionează *cheltuieli ce se pot atribui direct unei anumite comenzi sau unui produs* (potrivit indicațiilor cuprinse în documentul primar în care aceste cheltuieli au fost consemnate) *se oglindesc direct* în debitul conturilor de calculație, pe baza documentului primar sau pe baza unui centralizator. Aceste operații se înregistrează în debitul conturilor de calculație, în tot cursul lunii, în corespondență cu conturile care arată natura mijloacelor economice cheltuite cu ocazia efectuării operațiilor respective.

Operațiile economice privind procesul de producție, care ocazionează cheltuieli ce nu pot fi repartizate direct asupra unei anumite comenzi sau asupra unui anumit produs (întrucît sînt prilejuite de întreținerea întregii secții de producție sau a întregii întreprinderi), sînt colectate — în cursul lunii — în conturile de colectare și de repartizare a cheltuielilor, unde sînt însumate pe categorii și locuri de ocazionare. La sfîrșit de lună se face repartizarea cheltuielilor din conturile de colectare și de repartizare a cheltuielilor asupra conturilor de calculație. Astfel, cheltuielile respective se însumează cu cheltuielile directe, pentru formarea prețului de cost efectiv al producției. Conturile de colectare și de repartizare a cheltuielilor își încheie funcționarea odată cu înregistrarea operației de repartizare, deoarece, în urma operației de repartizare, aceste conturi, de regulă, se soldează.

În urma repartizării, conturile de calculație cuprind — în rulajul lor debitor — totalitatea cheltuielilor de producție.

În creditul acestor conturi se înregistrează, în cursul lunii, predările de deșeuri etc. către magazia de materiale. În urma formării rulajului creditor pentru toate operațiile economice de acest fel (eliberări diverse ale secțiilor de producție), conturile de calculație prezintă un sold debitor care exprimă cheltuielile de producție aferente producției finite și producției neterminate (în curs de fabricație).

Funcția principală a acestor conturi este aceea de calculație a prețului de cost al producției finite. Această calculație este efedtuată prin determinarea, cu ajutorul conturilor analitice, a cheltuielilor ocazionate de fiecare comandă sau produs. Soldul acestor conturi, stabilit așa cum s-a arătat mai sus, cuprinde — pe lîngă cheltuielile aferente producției finite — și cheltuielile producției neterminate. Pentru a face separarea între aceste două aspecte ale cheltuielilor de producție, este necesară o lucrare suplimentară, și anume, *inventarierea producției neterminate. La sfîrșitul fiecărei luni, întreprinderea inventariază producția neterminată, aflată în secțiile de producție.* Prin această inventariere se determină partea din soldul conturilor de calculație care reprezintă cheltuielile aferente producției neterminate. Diferența dintre soldul conturilor de calculație și valoarea producției neterminate (determinată prin inventariere) formează prețul de cost efectiv al producției finite.

Deci, la sfîrșit de lună, în urma inventarierii producției neterminate, se determină prețul de cost efectiv al producției finite, care se înregistrează în creditul conturilor de calculație a prețului de cost efectiv al producției, în corespondență cu contul destinat să preia valoarea la preț de cost efectiv al acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

Dintre conturile de calculație sînt mai des folosite următoarele : *„Cheltuielile producției de bază“*, *„Cheltuielile activităților auxiliare“*, *„Investiții“*, *„Cheltuieli cu exploatarea utilajului“*, *„Cheltuieli pentru lucrări de construcții interne“*.

— Contul **„Cheltuielile producției de bază“** este destinat să stabilească prețul de cost efectiv al producției executate în secțiile principale de producție. Această calculație se poate face *pe faze* sau *pe comenzi.*

În cazul *calculației pe faze,* contul *„Cheltuielile producției de bază“ se desfășoară în conturi analitice pe faze de fabricație,* iar acolo unde se fabrică mai multe produse, se deschid *conturi analitice și pe produse.*

În cazul *calculației pe comenzi,* contul *„Cheltuielile producției de bază“ se desfășoară în conturi analitice pe secții de producție și pe fiecare comandă în parte.*

Contul *„Cheltuielile producției de bază“* intervine în numeroase formule contabile, printre care cele mai des întîlnite sînt :

— Pentru contabilizarea, în cursul lunii, a materiilor prime, materialelor auxiliare, combustibilului etc., eliberate din magazie spre a fi folosite pentru o anumită comandă sau produs, se înregistrează :

17)	400 000	*„Cheltuielile producției de bază“*	= *„Materiale“*	400 000

— Salariile cuvenite muncitorilor direct productivi (cei care au lucrat nemijlocit la fabricarea unui anumit produs, potrivit bonurilor de lucru pe care este menționată comanda sau produsul) constituie o cheltuială de producție ce se înregistrează direct în contul de calculație (+*A*) și în același timp este o obligație a întreprinderii față de salariații săi (sursă atrasă, deci +*P*), care se înregistrează, potrivit „Situației centralizatoare și de repartizare a salariilor“, astfel :

18)	200 000	*„Cheltuielile producției de bază“*	= *„Decontări cu salariații“*	*200 000*

— Operația de predare la magazia de materiale, de către secția de producție, a deșeurilor rezultate din procesul de producție, de la o anumită comandă sau produs, conform notei de predare a deșeurilor, se înregistrează astfel :

19)	4 300	*„Materiale“*	= *„Cheltuielile producției de bază“*	4 300

— La sfîrșit de lună, în baza lucrărilor de postcalculație, cheltuielile care au fost ocazionate de funcționarea generală a secțiilor (și care au fost colectate în conturile de colectare și de repartizare a cheltuielilor) sînt repartizate pe fiecare comandă sau produs, prin formula contabilă :

20)	48 000	*„Cheltuielile producției de bază“*	= *„Cheltuieli comune ale secției“*	48 000

Scanned with OKEN Scanner

— Operația de repartizare a cheltuielilor ocazionate de administrarea întregii întreprinderi (care în cursul lunii au fost colectate în contul *„Cheltuielile generale ale întreprinderii“*) se înregistrează astfel :

21)	23 500	*„Cheltuielile producției de bază“*	= *„Cheltuieli generale ale întreprinderii“*	23 500

În urma acestor formule contabile, contul *„Cheltuielile producției de bază“* prezintă un sold debitor de 747 200 lei, care provine din : rulajul debitor de 751 500 lei (total cheltuieli de producție) și rulajul creditor de 4 300 lei (cheltuieli aferente eliberărilor diverse).

Considerînd că, în urma inventarierii producției neterminate, aceasta a fost evaluată la suma de 7 200 lei, se face următorul calcul pentru determinarea prețului de cost efectiv al producției finite în cursul lunii :

Sold	747 200
Producția neterminată	7 200
Cheltuielile aferente producției finite (preț de cost efectiv), lei	740 000

Presupunînd că s-au fabricat 148 000 bucăți produse, prețul de cost efectiv pe unitatea de produs, potrivit calculației, va fi :

$$\frac{740\,000 \text{ lei}}{148\,000 \text{ buc.}} = 5 \text{ lei bucata.}$$

Pentru suma astfel stabilită, contul *„Cheltuielile producției de bază“* se creditează, prin corespondență cu contul de control al îndeplinirii planului de producție.

— Contul **„Cheltuielile activităților auxiliare“** oglindește operațiile economice prilejuite de activitatea diferitelor secții auxiliare sau anexe : centrala electrică, centrala de abur, centrala de apă, atelierul de întreținere și reparații. Activitatea fiecărei secții auxiliare sau anexă este oglindită prin conturi analitice separate, deschise în cadrul contului sintetic *„Cheltuielile activităților auxiliare“*.

Activitățile desfășurate în aceste secții sînt concretizate, din punct de vedere contabil, ca și la secțiile principale, prin cheltuielile pe care le-au ocazionat lucrările executate și serviciile prestate de secțiile respective, așa cum aceste cheltuieli sînt înregistrate în contul amintit (și conturile analitice corespunzătoare).

Întrucît fiecare secție auxiliară produce, de regulă, un singur fel de produs, de lucrări sau servicii (curent electric, apă, abur etc.), toate cheltuielile ocazionate de secția respectivă alcătuiesc componente ale prețului de cost al produsului, lucrării sau serviciului prestat de acea secție. Toate cheltuielile prilejuite de secția auxiliară se înregistrează, potrivit indicației de pe documentul primar respectiv, în debitul contului *„Cheltuielile activităților auxiliare“*, întrucît toate acestea *au caracter de cheltuieli directe față de producția secției respective*.

La sfîrșitul lunii, se procedează așa cum s-a arătat la secțiile principale.

Dacă la sfîrșitul lunii, secția auxiliară are producție neterminată sau unele materiale, combustibili etc. neconsumate, se face inventarierea acestora, se determină valoarea lor, care se scade din soldul contului respectiv și, astfel, se stabilește prețul de cost efectiv al producției (lucrărilor, serviciilor) efectuate de fiecare secție auxiliară.

Suma corespunzătoare prețului de cost efectiv al acestei producții se înregistrează în creditul contului *„Cheltuielile activităților auxiliare"*, prin corespondență cu conturile beneficiarilor (secțiile, locurile de producție, administrația etc. din cadrul întreprinderii, sau unitățile din afara acesteia), care au folosit produsele, lucrările sau serviciile secției auxiliare.

— Contul **„Investiții"** adună în debitul său toate cheltuielile și consumurile ocazionate de executarea lucrărilor de construcții sau de achiziționarea, transportul, instalarea și montarea unor mijloace fixe noi etc. și se creditează cu *suma tuturor acestor cheltuieli*, care în fapt *reprezintă prețul de cost al investiției respective.*

4. PARALELA ȘI SINTEZĂ PRIVIND CONTURILE DE COLECTARE ȘI REPARTIZARE DE CHELTUIELI ȘI CONTURILE DE CALCULAȚIE

În urma înregistrărilor exemplificate, conturile de colectare și de repartizare a cheltuielilor și contul de calculație a prețului de cost efectiv al producției se prezintă astfel :

Debit	*„Cheltuieli comune ale secției"*		**Credit**
1) *„Materiale"*	4 000	20) *„Cheltuielile producției de bază"*	48 000
3) *„Uzura obiectelor de inventar"*	1 500		
4) *„Decontări cu salariații"*	40 000		
5) *„Disponibil la bancă"*, sau *„Cont curent"*	2 500		
	48 000		

Debit	*„Cheltuieli de transport-aprovizionare"*		**Credit**
8) *„Carnete de cecuri cu limită de sumă"*	1 200	10) *„Cheltuielile producției de bază"*	750
„Debitori"	300		
	1 500		

Scanned with OKEN Scanner

Debit „Cheltuielile generale ale întreprinderii" **Credit**

6) „Materiale"	2 000	21) „Cheltuielile producției de bază"	23 500
„Uzura obiectelor de inventar"	1 000		
„Decontări cu salariații"	20 000		
„Disponibil la bancă" sau „Cont curent"	500		
	23 500		

Debit „Cheltuieli de desfacere" **Credit**

11) „Casa"	100	12) „Venituri din activitatea de bază"	600
„Carnete de cecuri cu limită de sumă"	300		
„Debitori"	200		
	600		

Debit „Cheltuieli de circulație" **Credit**

13) „Casa"	300		
„Carnete de cecuri cu limită de sumă"	2 000		
„Debitori"	700		
14) „Decontări cu salariații"	8 000		
15) „Decontări privind asigurările sociale"	800		
16) „Decontări privind amortizările"	1 000		
„Uzura obiectelor de inventar"	200		
	13 000		

Debit „Cheltuielile producției de bază" **Credit**

17) „Materiale"	400 000	19) „Materiale" (deșeuri)	4 300
18) „Decontări cu salariații"	280 000		
20) „Cheltuieli comune ale secției"	48 000		
21) „Cheltuieli generale ale întreprinderii"	23 500		
	751 500		

Scanned with OKEN Scanner

Din schemele de conturi prezentate rezultă următoarele :

— Conturile de colectare și de repartizare a cheltuielilor alcătuiesc *o etapă intermediară de însumare contabilă* a unor cheltuieli destinate a fi folosite la sfîrșitul unei perioade de activitate, în lucrarea de calculație a prețului de cost efectiv (de aprovizionare, de producție sau de desfacere, după caz).

— După repartizarea tuturor cheltuielilor colectate în conturile de colectare și de repartizare, aceste conturi se soldează.

— Colectarea și repartizarea *se pot face și în etape succesive ;* de exemplu, contul *„Cheltuieli de transport-aprovizionare“* a colectat un anumit fel de cheltuieli (privind transportul și manipularea materialelor aprovizionate) apoi, el a repartizat aceste cheltuieli, atît asupra contului de calculație cît și asupra unor conturi tot de colectare și de repartizare a cheltuielilor, cum sînt : *„Cheltuieli comune ale secției“, „Cheltuieli generale ale întreprinderii“* etc.

— Unele conturi de colectare și de repartizare a cheltuielilor *pot să colecteze și cheltuielile stabilite prin anumite conturi de calculație* (de exemplu, costul curentului electric produs de centrala proprie este calculat cu ajutorul contului de calculație *„Cheltuielile activităților auxiliare“*, prin contul analitic *„Centrala electrică“* și — în măsura în care acest curent este folosit de secțiile de producție — suma respectivă este colectată de contul *„Cheltuieli comune ale secției“).*

— Conturile de colectare și de repartizare a cheltuielilor, prin *rulajul debitor, reflectă suma cheltuielilor* ocazionate de operații economice care, de regulă, *nu pot fi repartizate unei singure comenzi sau unui anumit produs ; prin rulajul creditor reflectă operația de repartizare* a cheltuielilor colectate de aceste conturi.

— Conturile de calculație a prețului de cost al producției, prin rulajul debitor, reflectă *totalitatea cheltuielilor ocazionate* de operațiile economice desfășurate în cadrul unui anumit sector de activitate al întreprinderii ; prin rulajul creditor reflectă prețul de cost efectiv a tot felul de eliberări, livrări sau predări, executate de secțiile de producție (produse, lucrări, servicii, deșeuri obținute din producție și altele), iar soldul acestor conturi, numai debitor, reflectă cheltuielile aferente procesului economic (producției etc.) în curs de efectuare.

Bazat pe schemele prezentate mai înainte și pe concluziile de mai sus, se pot sintetiza prezentarea conturilor de colectare și de repartizare de cheltuieli și a conturilor de calculație așa cum se arată în schemele 28 și 29.

Schema 28

Conținutul economic și modul de funcționare a conturilor de colectare și de repartizare a cheltuielilor

Debit	**Credit**
Cheltuielile privind procesele de aprovizionare, producție și desfacere, colectate pe feluri sau categorii de cheltuieli, și pe locuri de ocazionare. Soldul : cheltuieli încă nerepartizate.	Cheltuielile repartizate asupra altor conturi (conturi de colectare și de repartizare, conturi de calculație a prețului de cost, conturi de control al planului etc.).

Scanned with OKEN Scanner

Schema 29

Conținutul economic și modul de funcționare a conturilor de calculație a prețului de cost al producției etc.

Debit	**Credit**
În cursul lunii :	*În cursul lunii :*
cheltuielile directe care se pot repartiza direct pe comenzile sau pe produsele care le-au ocazionat.	eliberări diverse (deșeuri din producție proprie etc.)
La sfîrșitul lunii :	*La sfîrșitul lunii :*
cheltuielile repartizate din conturile de colectare și de repartizare sau din alte conturi de calculație.	prețul de cost efectiv al producției finite, al lucrărilor executate, al serviciilor prestate.
Sold la sfîrșitul lunii :	
cheltuieli aferente producției neterminate.	

5. CONTURILE DE CONTROL AL PLANULUI ȘI DE REZULTATE

Între conturile folosite pentru a reflecta anumite aspecte ale proceselor economice, se cuprind conturile care îndeplinesc funcțiile de colectare și de repartizare de cheltuieli și funcția de calculație. Acestea sînt conturi monofuncționale de activ. Tot în grupa conturilor de procese economice se cuprind și conturile care îndeplinesc funcția de control al planului, precum și cele care servesc pentru stabilirea rezultatelor financiare. După modul de funcționare, acestea sînt conturi de activ-pasiv (bifuncționale).

a. **Conturile de control al planului.** Printre sarcinile contabilității, un loc important îl ocupă latura funcțiilor de control. Controlul gestionar asupra mijloacelor economice în materialitatea lor se bazează pe datele contabile care se stabilesc cu ajutorul conturilor de mijloace economice. O altă formă de control important pentru munca de conducere a întreprinderii este controlul privind modul de realizare a diferitelor sarcini de plan.

Printre sarcinile de plan care trebuie urmărite îndeaproape, sînt : sarcinile calitative, cantitative și valorice privind aprovizionarea, producția, desfacerea ; sarcinile de reducere a prețului de cost ; sarcina de sporire a acumulărilor bănești etc.

Pentru a putea răspunde în cît mai bune condiții acestor sarcini, în contabilitate au fost create anumite conturi avînd ca funcție specială efectuarea controlului asupra modului de îndeplinire a sarcinilor de plan.

Conturile cu aceste destinații alcătuiesc grupa conturilor de control al planului și de rezultate. Prin modul lor de funcționare, aceste conturi determină diferențele de preț (favorabile sau nefavorabile) dintre prețurile planificate și prețurile efective sau dintre rezultatele pozitive și cele negative.

Scanned with OKEN Scanner

Spre deosebire de conturile de mijloace economice la care elementele ce se stabilesc în urma înregistrărilor (rulajul debitor, rulajul creditor şi soldul) reflectă fiecare operaţii economice prilejuite de diferite genuri de procese economice (aprovizionarea cu materiale, consumul de materiale etc.), conturile de control al planului reflectă, prin elementele respective, aspecte diferite ale aceluiaşi proces economic : producţia finită, producţia vîndută etc.

Sarcinile arătate mai sus pot fi îndeplinite datorită faptului că la aceste conturi rulajul creditor reflectă volumul proceselor economice efectuate, *evaluate la preţul planificat ;* rulajul debitor reflectă volumul *aceloraşi procese economice, dar evaluate la preţul de cost efectiv,* iar soldul (care poate fi debitor sau creditor), reflectă diferenţa valorică dintre preţul planificat şi cel efectiv, stabilită la *acelaşi volum de procese economice.*

Unele din aceste conturi încep să funcţioneze prin creditare, altele pot începe să funcţioneze şi prin debitare. Întrucît ele pot avea fie sold debitor, fie sold creditor, după modul de funcţionare sînt conturi bifuncţionale. Aceste conturi au sold debitor atunci cînd valoarea proceselor economice desfăşurate, stabilită la preţ de cost efectiv, este mai mare decît valoarea stabilită la preţ planificat — pentru acelaşi volum de procese economice. Deci, *soldul debitor reflectă un aspect nefavorabil* în activitatea întreprinderii, întrucît aceasta nu a reuşit să execute procesele economice la preţul planificat, preţul efectiv fiind mai mare decît cel planificat.

În cazul în care, la aceste conturi, se stabileşte un sold creditor, acesta reflectă un *aspect favorabil în activitatea întreprinderii,* întrucît ea a reuşit să execute procesele economice la un preţ de cost efectiv, mai mic decît cel planificat, realizînd o reducere a preţului de cost efectiv, peste sarcina de plan, contribuind astfel la sporirea beneficiilor întreprinderii.

Din cele de mai sus rezultă că, prin simpla stabilire a soldului, la aceste conturi, se îndeplinesc cîteva funcţii de control importante, şi anume : *controlul îndeplinirii sarcinii de reducere a preţului de cost, controlul modului în care întreprinderea se preocupă de realizarea de economii* etc.

În grupa conturilor de control al planului se cuprind mai multe conturi, printre care : *„Decontarea producţiei“, „Venituri din activitatea de bază“, „Venituri din alte activităţi“* etc.

— Contul **„Decontarea producţiei“** oglindeşte, valoric, proporţia în care întreprinderea a reuşit să îndeplinească sarcinile cuprinse în planul de producţie şi măsura în care a îndeplinit sarcina de reducere a preţului de cost al producţiei.

Controlul este mult uşurat, datorită faptului că majoritatea întreprinderilor industriale folosesc pentru evidenţa produselor înmagazinate preţul de cost planificat al producţiei.

Contul *„Decontarea producţiei“* se deschide prin creditare pentru a reflecta operaţia de eliberare din secţiile de producţie a produselor fabricate. Aceasta este premergătoare operaţiei de calcul al preţului de cost şi de stabilire a preţului de cost efectiv al producţiei. Preţul de cost efectiv al producţiei se înregistrează în debitul acestui cont.

Scanned with OKEN Scanner

Rulajul creditor al acestui cont reflectă, în expresie valorică, *la preț de cost planificat al producției*, volumul producției fabricate și eliberate de secțiile de producție ca producție finită, care este predată magaziei de produse sau clienților (dacă sînt lucrări sau servicii), precum și *diferența* dintre prețul de cost planificat al producției și prețul de cost efectiv al acesteia.

Rulajul debitor al acestui cont reflectă — *la preț de cost efectiv al producției* — volumul aceleiași producții finite eliberate de secțiile de producție. Deci, în debitul acestui cont se oglindește prețul de cost efectiv al producției finite.

Acest cont se creditează în două etape, corespunzătoare celor două genuri de operații economice care privesc însă același proces economic de producție, și anume :

— operația de eliberare din secțiile de producție, conform notei de predare-produse a producției fabricate (care se poate prezenta sub formă de produse, lucrări sau servicii) ;

— operația de oglindire a diferenței ce se stabilește, ca sold al acestui cont, față de valoarea la preț de cost efectiv al producției (reflectată în debitul acestui cont), privind aceeași producție finită, eliberată de secțiile de producție. Dacă prețul de cost efectiv al producției finite (din debit) este mai mic decît prețul de cost planificat al producției (din creditul acestui cont), rezultă un *sold creditor, care reflectă o diferență favorabilă*, deoarece producția a fost fabricată la preț mai mic decît cel planificat. Dacă, dimpotrivă, diferența este exprimată printr-un *sold debitor, acesta este o diferență nefavorabilă*, întrucît prețul de cost efectiv al producției a fost mai mare decît prețul de cost planificat al producției. Această situație ar dovedi lipsă de interes din partea secțiilor de producție pentru aplicarea unui regim sever de economii, pentru sporirea productivității muncii și pentru reducerea prețului de cost al producției.

Întrucît prețul de cost efectiv al producției finite eliberate de secțiile de producție se înscrie în creditul conturilor de calculație, înseamnă că contul *„Decontarea producției"* se debitează prin corespondență cu conturile de calculație.

Exemple de înregistrări privind prețul de cost planificat și cel efectiv al producției finite.

— Predarea către magazia de produse a 148 000 bucăți produse finite eliberate din secțiile de producție, evaluate la preț de cost planificat al producției de 5,10 lei bucata, respectiv 754 800 lei. Potrivit notei de predare, aceste produse ocazionează o sporire de activ la contul *„Produse finite"*, care se debitează, și o sporire de pasiv la contul *„Decontarea producției"* întrucît acesta transmite primului cont prețul de cost planificat al produselor înmagazinate și deci, în această operație, are rolul unei surse. Formula contabilă care rezultă este :

1) 754 800 *„Produse finite"* = *„Decontarea producției"* 754 800

— Reflectarea prețului de cost efectiv al producției, pentru aceeași producție finită predată de secțiile de producție (folosind prețul stabilit prin calculația exemplificată la contul *„Cheltuielile producției de*

Scanned with OKEN Scanner

bază"), are ca efect descărcarea secțiilor de producție (—*A*) cu prețul de cost efectiv al producției finite, deci se creditează contul *„Cheltuielile producției de bază"*, în corespondență cu contul de control al planului care preia (+*A*) în debitul său acest preț, prin formula contabilă :

2) 740 000 *„Decontarea producției"* = *„Cheltuielile producției de bază"* 740 000

În urma înregistrării acestor două operații economice, contul *„Decontarea producției"* prezintă următoarea situație :

Debit	*„Decontarea producției"*		**Credit**
2) *„Cheltuielile producției de bază"* (la preț de cost efectiv)	740 000	1) *„Produse finite"* (la preț de cost planificat)	754 800

Întrucît cei doi indicatori — deși diferiți ca mărime — reflectă *aceeași producție finită, în același volum,* se pot face următoarele lucrări de control al modului de îndeplinire a sarcinilor cuprinse în planul de producție :

1) Prin *compararea rulajului creditor, cu valoarea producției planificate* în perioada respectivă de plan, se stabilește dacă întreprinderea a îndeplinit sarcina de plan.

De exemplu, dacă în plan era prevăzut ca în perioada respectivă să se fabrice produse în valoare de 800 000 lei, înseamnă că întreprinderea a îndeplinit sarcina de plan în proporție de :

$$\frac{754\,800 \times 100}{800\,000} = 94{,}35\%$$

Dacă însă, în plan a fost prevăzută o sarcină de producție în valoare de 700 000 lei, rezultă :

$$\frac{754\,800 \times 100}{700\,000} = 107{,}83\%.$$

Deci, întreprinderea a produs peste plan produse în valoare de 54 800 lei, adică a îndeplinit sarcina de plan în proporție de 107,83%, deci cu o depășire de 7,83%.

2) Prin *compararea celor doi indicatori (rulajul debitor cu rulajul creditor),* rezultă că producția a fost fabricată la un preț mai mic decît cel planificat, cu suma de 14 800 lei. Deci, întreprinderea a reușit să îndeplinească sarcina de reducere a prețului de cost planificat și chiar a depășit această sarcină, prin realizarea de economii la consumul de materiale și alte cheltuieli de producție, prin ridicarea productivității muncii etc. Aceste aspecte pozitive pot avea ca efect sporirea beneficiului întreprinderii peste beneficiul planificat.

Soldarea contului *„Decontarea producției"* se face lunar, printr-o formulă contabilă care reflectă operația de trecere a diferenței rezultate dintre prețul de cost planificat și cel efectiv al producției, asupra unui

Scanned with OKEN Scanner

cont de regularizare intitulat *„Diferenţe de preţ la produse finite“* (+A) suma se scrie în negru dacă diferenţa este nefavorabilă şi în roşu (sau în chenar) dacă diferenţa este favorabilă, ce în exemplul de faţă, care se înregistrează astfel :

14 800	*„Diferenţe de preţ la produse finite“*	= *„Decontarea producţiei“*	14 800

În urma acestor formule contabile, contul *„Decontarea producţiei“* se prezintă astfel :

Debit	*„Decontarea producţiei“*	**Credit**
2) *„Cheltuielile producţiei de bază* 740 000	1) *Produse finite“*	754 800
	3) *„Diferenţe de preţ la produse finite“*	14 800
740 000		740 000

b. **Conturile de realizări.** Acestea sînt conturi care servesc pentru determinarea rezultatelor financiare obţinute în urma activităţii desfăşurate.

— Contul **„Venituri din activitatea de bază“.** *În contabilitatea întreprinderilor de producţie* (industriale, de construcţii etc.), acest cont se foloseşte pentru controlul modului de îndeplinire a planului de desfacere a producţiei fabricate. El oglindeşte proporţia în care întreprinderea a reuşit să îndeplinească sarcinile cuprinse în planul de desfacere a producţiei, elementele componente ale preţului de vînzare şi beneficiul obţinut din vînzarea producţiei.

În cadrul planului de desfacere a producţiei, preţul planificat este însuşi preţul de vînzare, deci, pe unitatea de produs nu există diferenţă între preţul planificat de desfacere şi preţul de vînzare efectiv, întrucît acestea se suprapun. Totuşi, şi în acest cont se stabileşte o diferenţă şi anume, diferenţa dintre preţul de vînzare şi preţul de cost complet, plus impozitele şi taxele legale. Această diferenţă constituie beneficiul sau pierderea obţinută din desfacerea producţiei fabricate.

Rulajul creditor al acestui cont reflectă *volumul producţiei vîndute şi încasate,* exprimat *la preţ de vînzare cu ridicata al industriei,* aşa cum a fost stabilit prin facturile emise şi încasate ; rulajul debitor reflectă *toate elementele componente ale preţului de cost complet,* ca : preţul de cost efectiv al producţiei vîndute şi încasate, cheltuielile de desfacere suportate de întreprindere pentru producţia vîndută şi încasată etc. De asemenea, rulajul debitor mai cuprinde *impozitul pe circulaţia mărfurilor şi impozitul de regularizare,* calculate asupra produselor vîndute şi încasate şi pe care întreprinderea — potrivit dispoziţiilor legale — trebuie să le verse la bugetul statului, prin unităţile bancare.

Soldul reflectă *rezultatul financiar obţinut* de întreprindere în urma vînzării producţiei fabricate. Dacă soldul este creditor, înseamnă că pre-

ţul de cost complet, plus impozitul pe circulaţia mărfurilor etc., a fost mai mic decît preţul de vînzare cu ridicata al industriei, deci că întreprinderea a realizat *beneficiu* ; dacă soldul este debitor, înseamnă dimpotrivă, că preţul de cost complet, plus impozitul pe circulaţia mărfurilor etc., a fost mai mare decît preţul de vînzare cu ridicata al industriei, şi deci întreprinderea a avut pierderi.

La *întreprinderile comerciale*, acest cont oglindeşte operaţiile economice efectuate pentru îndeplinirea planului de desfacere a mărfurilor şi stabileşte rezultatele obţinute din această activitate, ca diferenţă între preţul de cost al mărfurilor aprovizionate, inclusiv cheltuielile de circulaţie aferente (care sînt însumate tot în debitul acestui cont) şi preţul de vînzare încasat pentru aceleaşi mărfuri vîndute (care este reflectat în creditul acestui cont).

Soldul contului *„Venituri din activitatea de bază“*, la sfîrşitul fiecărei luni, este trecut asupra contului de rezultate finale intitulat *„Beneficii şi pierderi“*.

Exemple de operaţii care concură la stabilirea veniturilor din activitatea de bază *în cadrul unei întreprinderi industriale :*

— Se înregistrează preţul de vînzare cu ridicata al industriei, încasat în baza facturilor privind produsele livrate clienţilor :

1)	6 000 *„Casa“*	=	*„Venituri din activitatea de bază“*	6 000

— Se înregistrează descărcarea gestionarului de la magazia de produse finite, pentru produsele livrate clienţilor (preţul de cost planificat este 5 200 lei) :

2)	5 200 *„Venituri din activitatea de bază“*	=	*„Produse finite“*	5 200

— Concomitent (sau la sfîrşit de lună) se înregistrează şi cota aferentă din diferenţa de preţ la produse finite (stabilită între preţul de cost planificat şi cel efectiv al produselor vîndute). Dacă se consideră că preţul de cost efectiv al produselor vîndute a fost 5 000 lei, înseamnă că a fost o diferenţă favorabilă de 200 lei, care se înregistrează în roşu (chenar), astfel :

3)	200 *„Venituri din activitatea de bază“*	=	*„Diferenţe de preţ la produse finite“*	200

— Se înregistrează impozitul pe circulaţia mărfurilor calculat şi cuprins în preţul de vînzare al produselor vîndute, 400 lei, pe care întreprinderea este obligată să-l verse la bugetul statului :

4)	400 *„Venituri din activitatea de bază“*	=	*„Deconturi cu bugetul statului“*	400

Scanned with OKEN Scanner

În urma acestor înregistrări, în contul *„Venituri din activitatea de bază“* au fost centralizate toate elementele necesare determinării rezultatelor financiare ale activității desfășurate :

Debit	*„Venituri din activitatea de bază“*		Credit
2) *„Produse finite“*	5 200	1) *„Casa“*	6 000
3) *„Diferențe de preț la produse finite“*	200		
4) *„Decontări cu bugetul statului“*	400		
	5 400		

Rezultă o diferență de 600 lei sold creditor, deci beneficiu, care este trecut asupra contului *„Beneficii și pierderi“* astfel :

5) 600 *„Venituri din activitatea de bază“* = *„Beneficii și pierderi“* 600

În cadrul întreprinderii comerciale, contul *„Venituri din activitatea de bază“* însumează elementele necesare determinării beneficiului sau pierderii astfel :

— Se înregistrează sumele încasate din vînzarea cu amănuntul a mărfurilor, potrivit borderourilor de casă, astfel :

6) 12 000 *„Casa“* = *„Venituri din activitatea de bază“* 12 000

— Se descarcă gestionarii cu prețul de vînzare cu amănuntul pentru mărfurile vîndute, potrivit borderourilor de vînzări. Din prețul de vînzare cu amănuntul se trece în debitul contului *„Venituri din activitatea de bază“* numai prețul de cumpărare, iar diferența pînă la prețul de vînzare cu amănuntul, care este rabatul sau adaosul comercial aferent mărfurilor vîndute, se scade din contul respectiv modificativ (rectificativ) astfel :

7) 10 800 *„Venituri din activitatea de bază“* = *„Mărfuri în unitățile cu amănuntul“* 12 000
1 200 *„Rabat sau adaos comercial“*

— La sfîrșit de lună se repartizează, din contul de colectare și de repartizare de cheltuieli, cota aferentă cheltuielilor de circulație, astfel :

8) 400 *„Venituri din activitatea de bază“* = *„Cheltuieli de circulație“* 400

În urma acestor înregistrări, în contul *„Venituri din activitatea de bază“* se stabilește un sold creditor (beneficiu) de 800 lei, care este centralizat în contul *„Beneficii și pierderi“* prin formula contabilă :

9) 800 *„Venituri din activitatea de bază“* = *„Beneficii și pierderi“* 800

Scanned with OKEN Scanner

6. CONTURILE DE REZULTATE FINANCIARE FINALE

În categoria rezultatelor financiare se cuprind beneficiile şi pierderile pe care întreprinderea le obţine ca urmare a diferitelor feluri de activităţi sau operaţii efectuate.

Partea cea mai importantă a acestor rezultate o formează beneficiile sau pierderile provenite din activitatea de bază. Ele rezultă ca diferenţă între totalitatea cheltuielilor ocazionate de activitatea de bază (inclusiv plăţile obligatorii privind impozitul pe circulaţia mărfurilor etc.) şi preţul de vînzare încasat din realizarea producţiei, a mărfurilor etc.

S-a văzut mai înainte cum în etapa procesului de producţie, cheltuielile ocazionate de activitatea de bază sînt colectate şi însumate prin conturile colectoare şi de repartizare şi prin conturile de calculaţie. De asemenea, s-a văzut cum conturile de calculaţie ajută la determinarea preţului de cost efectiv (de uzină) al producţiei fabricate, prin însumarea tuturor cheltuielilor prilejuite în etapa producţiei.

În continuare, în etapa realizării (desfacerii) producţiei fabricate, în debitul contului de control al planului *„Venituri din activitatea de bază“*, la cheltuielile care alcătuiesc preţul de cost efectiv de producţie (de uzină) se adaugă cheltuielile ocazionate de desfacerea (vînzarea) producţiei, impozitul pe circulaţia mărfurilor etc., care, toate, trebuie recuperate de întreprindere prin preţul de vînzare cu ridicata al industriei.

Tot astfel, în sectorul circulaţiei mărfurilor, în debitul contului *„Venituri din activitatea de bază“* se însumează toate elementele componente ale preţului de cost al mărfurilor vîndute (preţul de cumpărare, cheltuielile de circulaţie — cota aferentă mărfurilor vîndute), precum şi cota de rabat sau adaos comercial cedată altor verigi comerciale etc., iar în creditul contului *„Venituri din activitatea de bază“* se reflectă preţul de vînzare cu amănuntul al mărfurilor vîndute.

Diferenţa care se stabileşte între totalul acestor cheltuieli şi plăţi (însumate în debitul contului *„Venituri din activitatea de bază“*) şi preţul de vînzare cu ridicata al industriei încasat din vînzarea producţiei, respectiv preţul de vînzare cu amănuntul al mărfurilor (aşa cum sînt înscrise în creditul contului *„Venituri din activitatea de bază“*), exprimă *rezultatul financiar* stabilit ca urmare a realizării producţiei fabricate sau ca urmare a vînzării mărfurilor (beneficiu sau pierdere).

Rezultatele financiare obţinute din alte activităţi ale întreprinderii se stabilesc similar în cadrul contului *„Venituri din alte activităţi“*.

În afară de acestea, întreprinderea poate să constate că alte beneficii sau pierderi, provenite din operaţii sau împrejurări străine de activitatea întreprinderii (de exemplu, unele plusuri de inventar, distrugeri sau pierderi, provocate la mijloacele circulante prin calamităţi naturale).

Pentru însumarea acestor rezultate, obţinute din activităţi diferite, se foloseşte *un cont de centralizate a rezultatelor financiare şi de stabilire a rezultatelor financiare finale şi nete*, denumit *„Beneficii şi pierderi“*.

Scanned with OKEN Scanner

— Contul **„Beneficii și pierderi"**, după modul de funcționare, este un cont bifuncțional, de activ-pasiv, putînd prezenta fie sold debitor fie sold creditor.

La acest cont, rulajul creditor reflectă totalitatea rezultatelor favorabile ale întreprinderii ; rulajul debitor reflectă totalitatea rezultatelor nefavorabile și a pierderilor întreprinderii ; soldul reflectă rezultatul final care se stabilește ca diferență între beneficiile și pierderile întreprinderii. Cînd soldul este creditor, el reflectă *beneficiu ;* cînd soldul este debitor, reflectă *pierdere.*

Soldul contului „Beneficii și pierderi" este înscris în bilanț ca rezultat financiar al activității desfășurate. Soldul creditor *(beneficiu) este înscris în pasivul bilanțului,* soldul debitor *(pierdere) este înscris în activul bilanțului.* Beneficiul apare ca post de pasiv, deoarece constituie o sursă pentru întreprindere ; pierderea apare ca post de activ, întrucît reflectă un gol de mijloace economice din activul bilanțului.

După aprobarea dării de seamă anuale, contul *„Beneficii și pierderi"* se soldează. Această lucrare se efectuează diferit, după cum soldul este creditor sau debitor.

Soldul creditor (beneficiul) se repartizează potrivit dispozițiilor legale în vigoare.

Soldul debitor (pierderea) micșorează fondul mijloacelor circulante ale întreprinderii, ca efect al golului de mijloace economice constatat.

Corespondențele contului *„Beneficii și pierderi"* sînt foarte numeroase și variate. De exemplu :

— Operația de centralizare lunară a rezultatelor favorabile (beneficii) stabilite ca sold creditor al contului *„Venituri din activitatea de bază"* este înregistrată prin formula contabilă :

1) 140 000 *„Venituri din activitatea de bază"* = *„Beneficii și pierderi"* 140 000

— Operația de centralizare lunară a rezultatelor favorabile (beneficii) stabilite ca sold creditor al contului *„Venituri din alte activități"* este înregistrată prin formula contabilă :

2) 50 000 *„Venituri din alte activități"* = *„Beneficii și pierderi"* 50 000

— Plusul de numerar constatat la casieria întreprinderii, cu ocazia verificării acesteia, se înregistrează ca un beneficiu străin de activitatea întreprinderii, prin formula contabilă :

3) 100 *„Casa"* = *„Beneficii și pierderi"* 100

— Operația de centralizare lunară a rezultatelor nefavorabile (pierderi), stabilite ca sold debitor al contului *„Venituri din activitatea de bază"*, este înregistrată prin formula contabilă :

4) 12 000 *„Beneficii și pierderi"* = *„Venituri din activitatea de bază"* 12 000

Scanned with OKEN Scanner

— Operația de centralizare lunară a rezultatelor nefavorabile (pierderi), stabilite ca sold debitor al contului *„Venituri din alte activități“*, se înregistrează prin formula contabilă :

5) 7 000 *„Beneficii și pierderi“*	=	*„Venituri din alte activități“*	7 000

— Distrugerea completă a unor combustibili, constatată în urma unui incendiu provocat prin autoaprindere (neimputabilă) se înregistrează ca o pierdere din calamități, prin formula contabilă :

6) 8 000 *„Beneficii și pierderi“*	=	*„Materiale“*	8 000

În urma acestor înregistrări, contul *„Beneficii și pierderi“* se prezintă astfel :

Debit *„Beneficii și pierderi“* **Credit**

4) *„Venituri din activitatea de bază“*	12 000	1) *„Venituri din activitatea de bază“*	140 000
5) *„Venituri din alte activități“*	7 000	2) *„Venituri din alte activități“*	50 000
6) *„Materiale“*	8 000	3) *„Casa“*	100
Total pierderi	27 000	Total beneficii	190 100

Deci, în cazul exemplificat, contul *„Beneficii și pierderi“* se prezintă cu un sold creditor de 163 100 lei, reprezentînd beneficiul final (care va fi înscris în bilanțul ce se încheie la finele lunii respective).

7. CONTURILE DE REGULARIZARE PRIVIND CHELTUIELILE ȘI VENITURILE

a. Conturile de delimitare de cheltuieli

— Contul **„Cheltuieli anticipate“** este destinat să oglindească operații economice și financiare prilejuite de plăți și consumuri făcute anticipat, care, la data efectuării lor, nu pot fi cuprinse în conturile de colectare și de repartizare a cheltuielilor și nici în conturile de calculație, întrucît *nu sînt cheltuieli aferente perioadei curente de activitate.*

Acest cont funcționează ca un cont activ. Se debitează pentru colectarea cheltuielilor efectuate dar *cuvenite perioadelor viitoare de gestiune* ; se creditează pentru a reflecta operația de repartizare a cheltuielilor anticipate, făcută cu scopul cuprinderii cotelor lunare între cheltuielile curente. De regulă, *repartizarea se face lunar, pe măsură ce cheltuiala anticipată devine cheltuială curentă ;* soldul — numai debitor — reflectă suma cheltuielilor efectuate anticipat, care nu au devenit încă cheltuieli curente.

În categoria cheltuielilor anticipate se cuprind: cheltuielile pentru cercetările de laborator, pentru crearea de produse noi, pentru perfecțio-

narea procedeelor și proceselor de producție, pentru adaptarea utilajului la procese de producție noi, crearea de prototipuri, experiențe, prospecțiuni geologice și alte lucrări pregătitoare miniere, cheltuielile pentru reparații capitale ale mijloacelor fixe, cheltuielile pentru reparații curente și pentru revizii tehnice executate periodic, cheltuielile pentru abonamente la ziare, reviste și publicații periodice etc.

Exemple de corespondențe ale acestui cont pot fi :

— Operații de plăți prin contul de la bancă, efectuate în contul unor activități viitoare, care se oglindesc prin formula contabilă :

1)	9 000	*„Cheltuieli anticipate“*	=	*„Disponibil la bancă“* sau *„Cont curent“* 9 000

Dacă se consideră că prin formula contabilă de mai sus s-a oglindit operația efectuată la 30 martie, pentru plata chiriei cuvenite pentru un imobil (birouri administrative) ce va fi folosit în lunile aprilie-decembrie, această problemă s-ar putea prezenta grafic ca în figura 1.

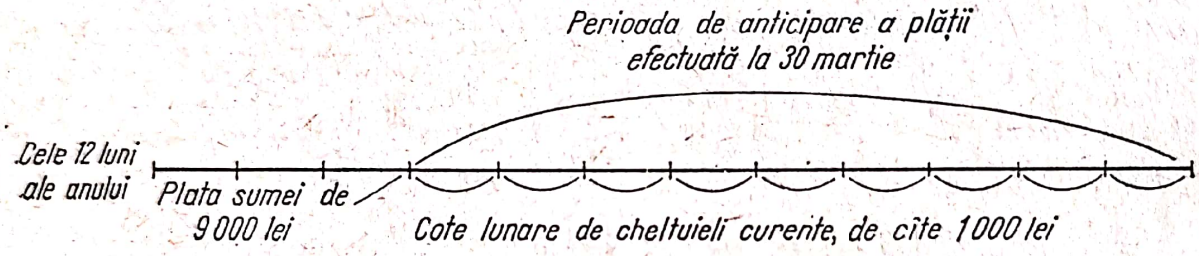


Fig. 1

Din acest grafic rezultă că, în fiecare din cele nouă luni — pentru care s-a plătit anticipat chiria — întreprinderea trebuie să treacă din contul *„Cheltuieli anticipate“* în conturile de procese economice (în cazul de față, fiind cheltuieli administrative, se folosește contul *„Cheltuieli generale ale întreprinderii“*), suma de 1 000 lei, prin formula contabilă :

2—7)	1 000	*„Cheltuieli generale ale întreprinderii“*	=	*„Cheltuieli anticipate“* 1 000

După șase luni, contul *„Cheltuieli anticipate“* se prezintă astfel :

Debit	*„Cheltuieli anticipate“*		**Credit**
1) *„Disponibil la bancă“* sau *„Cont curent“*	9 000	2) *„Cheltuieli generale ale întreprinderii“*	1 000
		3) *„Cheltuieli generale ale întreprinderii“*	1 000
		4) *„Cheltuieli generale ale întreprinderii“*	1 000
		5) *„Cheltuieli generale ale întreprinderii“*	1 000
		6) *„Cheltuieli generale ale întreprinderii“*	1 000
		7) *„Cheltuieli generale ale întreprinderii“*	1 000
			6 000

Scanned with OKEN Scanner

La sfîrșitul anului (în exemplul de mai sus), contul va fi soldat, deoarece pînă la acea dată se repartizează asupra contului *„Cheltuieli generale ale întreprinderii“* toată chiria plătită anticipat.

b. **Conturile de delimitare de venituri** servesc pentru a înregistra veniturile încasate sau stabilite în perioada curentă, dar care privesc perioade de activitate viitoare, și care urmează a se include între rezultatele financiare ale perioadelor pentru care se cuvin. În această subgrupă se cuprind conturile : *„Venituri anticipate“* și *„Venituri de realizat“*.

— Contul **„Venituri anticipate“** oglindește operații economice și financiare prilejuite de venituri diverse, încasate anticipat, care *la data încasării nu pot fi cuprinse între veniturile și beneficiile curente* ale întreprinderii, întrucît ele privesc o activitate care se va desfășura în viitor.

Acest cont funcționează ca un cont de pasiv. Se creditează pentru a reflecta veniturile pe care întreprinderea le-a încasat, dar care se cuvin pentru activitatea sau serviciile pe care întreprinderea le va efectua în lunile următoare ; se debitează pentru a reflecta operațiile financiare de transmitere lunară, în alte conturi (de obicei în contul *„Beneficii și pierderi“* sau în conturile de rezultate), a cotei de venituri anticipate, în măsura în care acestea au devenit beneficii ale lunii respective, iar soldul — numai creditor — reflectă venituri anticipate care nu au ajuns încă în perioada sau luna pentru care au fost încasate. Exemplul cel mai caracteristic de venit anticipat îl formează chiria încasată pentru mijloacele fixe care vor fi date în folosință în lunile următoare de gestiune.

Cele mai curente operații din care rezultă corespondențele acestui cont sînt :

— Operațiile de încasare a unor sume de bani, prin contul de la bancă, drept venituri cuvenite pentru perioada viitoare de activitate. De exemplu, încasarea la 20 iunie a sumei de 12 000 lei drept chirie pentru lunile iulie—decembrie, se înregistrează astfel :

1)	12 000	*„Cont curent“* sau *„Disponibil la bancă“*	= *„Venituri anticipate“*	12 000

Grafic, această situație poate fi prezentată ca în figura 2.

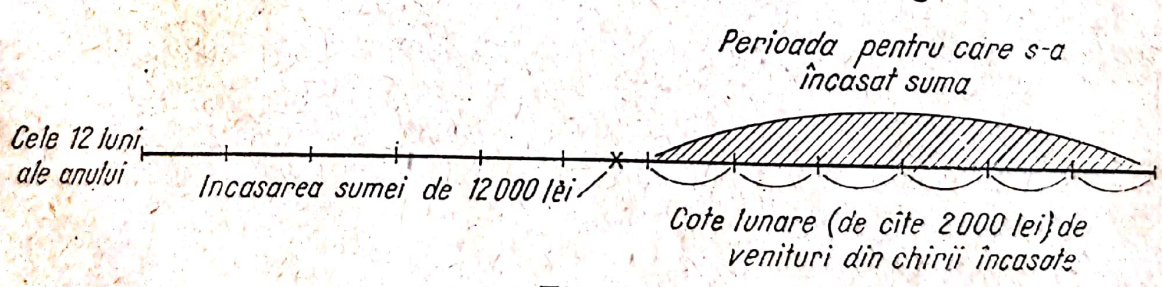


Fig. 2

Din acest grafic rezultă că, în fiecare din cele șase luni pentru care s-a încasat chiria anticipat, întreprinderea trebuie să treacă din contul *„Venituri anticipate“* în contul de rezultate *„Venituri din alte activități“* suma de 2 000 lei, prin formula contabilă :

2)	2 000	*„Venituri anticipate“*	= *„Venituri din alte activități“*	2 000

Această formulă contabilă se repetă în fiecare lună, astfel încît după șase luni întreaga sumă de 12 000 lei este trecută în creditul contului *„Venituri din alte activități“*, iar contul *„Venituri anticipate“* se soldează.

— Contul **„Venituri de realizat“** servește pentru a ține evidența unor *sume ce urmează a fi încasate în viitor* și care, la data cînd vor fi încasate, vor fi înregistrate ca venituri curente.

Se cuprind în această categorie sumele imputate unor salariați, ca diferențe între prețurile de înregistrare curentă și prețurile de imputare stabilite potrivit normelor legale în vigoare ; imputațiile pentru recuperarea unor cheltuieli neeconomicoase sau pagube din anii precedenți, precum și alte sume care deși stabilite în perioada curentă se încasează în viitor și se cuprind între veniturile perioadei în care sînt încasate.

Acest cont funcționează ca un cont de pasiv. Se creditează la stabilirea sumelor ce urmează a se încasa în viitor ca venituri și se debitează pe măsură ce suma încasată este trecută între veniturile activității curente.

De *exemplu*, se consideră că s-au imputat unui salariat obiecte de inventar constatate lipsă, astfel :

— valoarea de înregistrare a obiectelor (preț de facturare al furnizorului, cu care se descarcă gestiunea de obiecte în depozit), lei	2 000
— cheltuieli de transport-aprovizionare, aferente obiectelor imputate salariatului, lei	20
— diferența de preț ce urmează a se vărsa bugetului de stat (la încasarea ultimei rate de reținere), lei . .	180
Total imputație, lei	2 200

Suma de recuperat de la salariat se reflectă în contul *„Debitori“* (+ *A*), avînd corespondente conturile care reflectă componentele imputației, astfel :

1) 2 200	*„Debitori“*	= *„Obiecte de inventar în depozit“*	2 000
		„Cheltuieli de transport-aprovizionare“	20
		„Venituri de realizat“	180

— Se încasează cotele din imputație, în numerar, și se înregistrează prin formula contabilă :

2) 200	*„Casa“*	= *„Debitori“*	200

— La încasarea ultimei rate, odată cu formula contabilă de mai sus, se înregistrează și trecerea sumei din contul *„Venituri de realizat“* în contul *„Beneficii și pierderi“*, pentru a se însuma, în acest cont, ca un venit cuvenit perioadei în care a fost încasat :

3) 180	*„Venituri de realizat“*	= *„Beneficii și pierderi“*	180

c. **Conturile de preliminări privind veniturile** sînt destinate să oglindească operații financiare executate de întreprindere periodic, în baza

Scanned with OKEN Scanner

planului de venituri și cheltuieli, în contul beneficiului care va fi stabilit la sfîrșitul anului.

În baza unor anumite dispoziții legale și normative și orientîndu-se după prevederile planului de beneficii, întreprinderile efectuează în cursul anului, la anumite termene, în contul beneficiului ce va fi stabilit la sfîrșitul anului, așa-numitele *vărsăminte de beneficii*, în favoarea bugetului de stat. De asemenea, la anumite perioade de timp, orientîndu-se și după beneficiul stabilit provizoriu prin bilanțurile încheiate trimestrial, întreprinderile efectuează *prelevări din beneficii*.

Prin *vărsăminte din beneficii* se înțeleg acele operații financiare pe care întreprinderea le execută în tot cursul anului, la intervale scurte de timp (lunar sau chenzinal) potrivit dispozițiilor legale și normative și care se concretizează prin *plăți efectuate de întreprindere în favoarea bugetului de stat*, din mijloacele bănești obținute în urma vînzării produselor și aflate în contul de la bancă.

În economia socialistă, cea mai mare parte a veniturilor bugetului de stat sînt alcătuite din beneficiile întreprinderilor de stat care, prin contul lor de la bancă, varsă periodic la buget cota parte din beneficiile lor, potrivit sarcinilor ce le-au fost stabilite prin planul financiar.

Prin *prelevări din beneficii* se înțeleg acele operații financiare pe care întreprinderea le execută, în anumite condiții, și cu respectarea anumitor dispoziții legale și normative privind beneficiul întreprinderilor de stat. Acestea se concretizează prin *formarea unor fonduri sau finanțări cu anumite destinații, pe seama beneficiului ce va fi stabilit definitiv la sfîrșitul anului*.

Caracterul de preliminare al acestor operații rezultă din faptul că :

— atît operația de vărsămînt din beneficii cît și operația de prelevare din beneficii sînt efectuate în cursul anului, *în mod anticipat*, adică înainte de a se stabili în mod cert beneficiul în contul căruia se fac aceste operații ;

— atît operația de vărsămînt cît și cea de prelevare în contul beneficiului *sînt operații provizorii ;* ele urmează a fi regularizate în mod definitiv numai la sfîrșitul anului, după aprobarea dării de seamă a întreprinderii de către ministerul tutelar și după stabilirea beneficiului net realizat ;

— aceste operații sînt făcute *pe baza beneficiului antecalculat*, înscris în planul tehnic, de producție și financiar al întreprinderii, deci *au la bază prevederile de plan*.

— Contul **„Repartizarea beneficiilor“**, după modul de funcționare, este un cont de activ. El servește pentru a oglindi operațiile efectuate atît în cursul anului (avînd la bază planul de beneficii și realizările provizorii) cît și la sfîrșitul anului (pe baza beneficiului net, definitiv stabilit prin darea de seamă contabilă anuală aprobată de ministerul tutelar). Acest cont îndeplinește funcția de a oglindi *operațiile de vărsăminte și de prelevări din beneficii*, efectuate prin aplicarea dispozițiilor legale și normative privind beneficiile întreprinderilor socialiste, în mod preliminar, pe baza prevederilor de plan, înainte de a se cunoaște suma beneficiului net.

Scanned with OKEN Scanner

Acest cont se debitează cu sumele vărsate la buget sau puse la dispoziția organului ierarhic superior cu titlul de vărsăminte din beneficii sau *economii la subvenții* și, cu sumele prelevate din beneficiu și folosite potrivit normelor legale (pentru rambursarea unor împrumuturi bancare folosite pentru executarea unor lucrări de investiții, de mică mecanizare etc.) sau pentru constituirea fondului de premiere etc.

Acest cont se creditează, după aprobarea dării de seamă contabile anuale, cu totalul vărsămintelor și prelevărilor din beneficii efectuate în cursul anului. Soldul acestui cont reflectă vărsăminte și prelevări din beneficii efectuate pe seama beneficiului din anul în curs.

— De *exemplu*, potrivit planului financiar, din contul de la bancă se varsă la buget 30 000 lei în contul beneficiului. Această operație are ca efect scăderea numerarului din contul de la bancă (—*A*) și deci „*Contul de acumulări și de împrumuturi pe documente de decontare*“ sau „*Contul curent*“ se creditează, în corespondență cu contul care arată creșterea operațiilor, făcute în mod preliminat, de vărsăminte din beneficii (+*A*), deci :

30 000	„*Repartizarea beneficiilor*“	=	„*Cont de acumulări și de împrumuturi pe documente de decontare*“ sau „*Cont curent*“ 30 000

— Potrivit planului financiar, din beneficii se fac prelevări pentru formarea fondului de premiere în sumă de 10 000 lei. Întrucît cresc sursele speciale (+*P*) se creditează contul de surse „*Fond de premiere*“, (+*A*) :

10 000	„*Repartizarea beneficiilor*“	=	„*Fond de premiere*“ 10 000

— La sfîrșitul anului, după aprobarea bilanțului, se închide contul „*Repartizarea beneficiilor*“, astfel : pentru vărsămintele făcute la buget, prin corespondență cu contul „*Decontări cu bugetul statului*“ (care la sfîrșitul anului reflectă atît drepturile totale ale bugetului pentru cotele de beneficii cuvenite cît și îndeplinirea de către întreprindere în mod integral a obligațiilor de vărsăminte din beneficii), iar pentru prelevări, în corespondență cu contul „*Beneficii și pierderi*“.

— Considerînd exemplificările precedente, pentru închiderea contului „*Repartizarea beneficiilor*“ se stabilește următoarea formulă contabilă :

10 000	„*Beneficii și pierderi*“	=	„*Repartizarea beneficiilor*“ 40 000
30 000	„*Decontări cu bugetul statului*“		

(în prealabil s-a înregistrat :

„*Beneficii și pierderi*“ = „*Decontări cu bugetul statului*“,

pentru totalul beneficiului ce se cuvine a se vărsa la buget).

d. **Conturile de preliminări privind cheltuielile.** Spre deosebire de conturile de preliminări care servesc pentru efectuarea unor operații de

preliminări privind beneficiile, şi care sînt conturi de activ, conturile care servesc pentru preliminarea unor cheltuieli sînt conturi de pasiv.

Conturile de preliminări privind cheltuielile sînt destinate să oglindească operaţii financiare şi economice de *formare a unor rezerve sau fonduri financiare*, pe care întreprinderea le creează în fiecare lună. În acest mod, se cuprind în cheltuielile curente *sumele destinate a fi folosite într-o perioadă de activitate viitoare.*

De exemplu, orice inovator are dreptul la o recompensă, dacă inovaţia sa, acceptată de cabinetul tehnic al întreprinderii, contribuie la creşterea productivităţii muncii, la sporirea producţiei, la reducerea preţului de cost etc. Indemnizaţia pe care întreprinderea o plăteşte muncitorului sau funcţionarului pentru inovaţia aplicată constituie pentru întreprindere o cheltuială. Plata respectivă se efectuează după ce inovaţia a fost aplicată o perioadă de timp. Ea nu corespunde unei activităţi desfăşurate în luna în care se face plata, ci unui drept al muncitorului, izvorît din rezultatele favorabile obţinute în timpul aplicării inovaţiei respective în perioada anterioară. Deci, indemnizaţia plătită pentru inovaţii este o cheltuială ce trebuie să fie suportată de producţia fabricată în perioadele de gestiune (lunare) anterioare datei la care se face plata. De aceea, lunar, se cuprinde între cheltuieli o cotă din suma indemnizaţiei, creîndu-se astfel rezerva (fondul) din care, la timpul stabilit, să se poată face plata. *Cînd se efectuează plata sau consumul* pentru care s-au creat preliminări, *rezerva este consumată.*

Grafic, funcţia conturilor de preliminări privind cheltuielile se poate prezenta ca în figura 3.

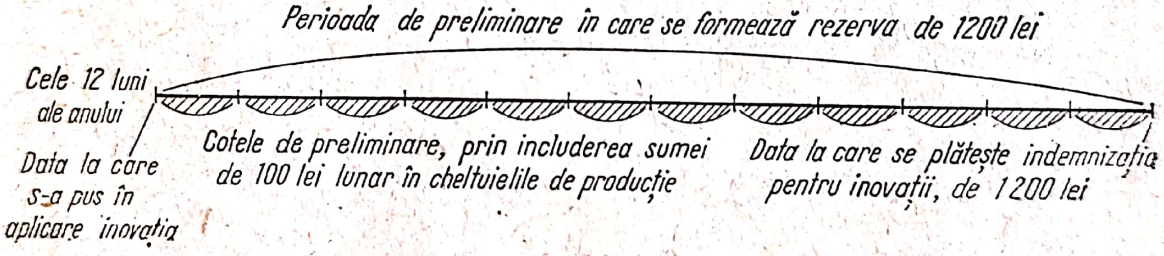


Fig. 3

Asemenea rezerve pot fi create cu diverse *destinaţii*, ca :

— plata cheltuielilor de deplasare a salariaţilor delegaţi să asigure la cumpărător funcţionarea normală a instalaţiilor livrate cu termen de garanţie ;

— plata indemnizaţiilor de concedii, cînd concediile nu pot fi eşalonate uniform în tot cursul anului ;

— dobînzile bancare calculate de bancă trimestrial ;

— cheltuielile cu reparaţiile capitale ;

— cheltuielile cu reparaţiile curente şi reviziile tehnice, efectuate în anumite condiţii ;

— sumele reţinute din salariile lunare ale personalului de conducere, tehnic, economic, de specialitate şi administrativ, care se plătesc acestora după ce au fost realizaţi indicatorii de plan stabiliţi pentru anul respectiv ;

Scanned with OKEN Scanner

— cheltuielile comune ale secției și cheltuielile generale ale întreprinderii, din lunile de inactivitate (la întreprinderile cu producție sezonieră).

Aceste preliminări sînt reflectate prin contul *„Rezerve pentru cheltuieli preliminate“*.

— Contul **„Rezerve pentru cheltuieli preliminate“,** după modul de funcționare, este un cont de pasiv. Se creditează pe măsură ce se constituie rezerva destinată unor plăți viitoare, prin cuprinderea sumelor respective între cheltuielile activității curente. Se debitează pe măsură ce se efectuează plățile preliminate sau cu sume vărsate la buget ca preliminate peste necesitățile reale. Soldul exprimă rezerve create încă nefolosite potrivit destinației pentru care au fost făcute preliminările.

Exemple :

— Se constituie rezerve în vederea cheltuielilor de deplasare a salariaților în perioada de garanție a produselor vîndute, care se înregistrează :

1)	500	*„Cheltuielile producției de bază“*	=	*„Rezerve pentru cheltuieli preliminate“*	500

— Se constituie rezerve pentru plata indemnizației de concediu a personalului direct și indirect productiv din secțiile principale de producție (inclusiv contribuțiile de asigurări sociale cuvenite pentru aceste indemnizații), care se înregistrează :

2)	3 300	*„Cheltuieli comune ale secției“*	=	*„Rezerve pentru cheltuieli preliminate“*	3 300

— Se constituie rezerve pentru plata dobînzilor bancare aferente împrumuturilor pe termen scurt folosite în luna curentă, care se înregistrează :

3)	200	*„Cheltuieli generale ale întreprinderii“*	=	*„Rezerve pentru cheltuieli preliminate“*	200

— La sfîrșitul trimestrului se plătesc dobînzi bancare 300 lei, din care 100 lei pentru luna în curs și 200 lei pentru cele două luni anterioare din trimestrul în care au fost făcute preliminări, ceea ce se înregistrează :

4)	100	*„Cheltuieli generale ale întreprinderii“*	=	*„Cont curent“*	300
	200	*„Rezerve pentru cheltuieli preliminate“*			

— Se stabilesc drepturile salariaților pentru indemnizația de concediu și contribuția de asigurări sociale aferentă, care au fost preliminate prin exemplele anterioare, ceea ce se înregistrează astfel :

5)	2 200	*„Rezerve pentru cheltuieli preliminate“*	=	*„Decontări cu salariații“*	2 000
				„Decontări privind asigurările sociale“	200

Scanned with OKEN Scanner

F. CONȚINUTUL ECONOMIC ȘI FUNCȚIILE CONTURILOR DE FONDURI (SURSE ALE MIJLOACELOR ECONOMICE)

1. GENERALITĂȚI

Aceste conturi oglindesc modul de dobîndire sau de constituire de către întreprindere a diferitelor mijloace economice de care dispune, stabilind volumul diferitelor feluri de fonduri la un moment dat, precum și evoluția acestora în timp.

Toate conturile de surse, după modul de funcționare, sînt conturi de pasiv.

Cele mai importante *funcții* ale acestor conturi sînt următoarele :

— *controlul respectării disciplinei financiare și de credite,* în sensul că mijloacele economice (și cele bănești, în special) să fie folosite potrivit destinației pentru care au fost procurate prin diferite surse sau credite acordate întreprinderii ;

— *controlul modului de îndeplinire a obligațiilor legale și contractuale*, privind efectuarea diferitelor vărsăminte și plăți, preocuparea întreprinderii pentru lichidarea fără întîrziere a angajamentelor sale bănești față de diverși creditori etc.

Aceste conturi se creditează cînd, în urma operațiilor economice, sursele întreprinderii sporesc și se debitează cînd, în urma operațiilor economice, sursele respective scad.

Rulajul creditor al acestor conturi reflectă operații de creșteri, iar rulajul debitor reflectă micșorări, scăderi, reduceri de fonduri, finanțări, împrumuturi, credite sau datorii ale întreprinderii sau instituției respective. Soldul acestor conturi — numai creditor — exprimă fonduri proprii și speciale disponibile sau sume datorate care trebuie achitate.

Conturile de fonduri pot fi : conturi de fonduri proprii, conturi de fonduri speciale, conturi de fonduri împrumutate și conturi de fonduri atrase.

2. CONTURILE DE FONDURI PROPRII

În grupa conturilor de fonduri proprii se cuprind conturi de fonduri și conturi de finanțări, dintre care cele mai folosite sînt conturile : *„Fondul mijloacelor fixe“* și *„Fondul mijloacelor circulante“*.

— Contul **„Fondul mijloacelor fixe“** reflectă partea din fondul social cu care întreprinderea a fost dotată în scopul asigurării bazei tehnice necesare pentru îndeplinirea sarcinilor de plan. Această parte a fondului social este concretizată în mijloacele fixe primite de întreprindere, care sînt reflectate în contul respectiv de activ. Proveniența și modul de dobîndire a acestora se reflectă în contul *„Fondul mijloacelor fixe“*.

Fondul mijloacelor fixe crește în urma operațiilor de primire din fondul social, prin dotație, transfer, investiții etc., *cu titlul de folosință permanentă,* a unor mijloace fixe.

Scanned with OKEN Scanner

Fondul mijloacelor fixe se reduce în cazurile în care statul retrage, sub o formă sau alta, o parte din mijloacele fixe acordate unei întreprinderi sau în cazurile în care întreprinderea a suferit pierderi (distrugeri de mijloace fixe din cauza calamităților naturale), precum și în urma uzării mijloacelor fixe, ca efect al întrebuințării lor.

Operația de dotare a întreprinderii cu mijloace fixe din fondul social al statului se oglindește în creditul contului *„Fondul mijloacelor fixe“* prin corespondență cu conturile care reflectă mijloacele economice primite în dotație. Dacă mijloacele fixe primite sînt în stare uzată, *fondul sporește numai cu valoarea rămasă* a acestora, uzura înregistrîndu-se direct în contul modificativ corespunzător, așa cum se arată în *exemplul* următor :

— Se consideră că o întreprindere primește, în dotație de la stat, mijloace fixe în valoare de 350 000 lei. În urma acestei operații contul *„Mijloace fixe“*, cont de activ, sporește (+*A*) și, deci, se debitează, iar contul *„Fondul mijloacelor fixe“*, cont de pasiv, sporește, de asemenea (+*P*) și, deci, se creditează :

1)	350 000	*„Mijloace fixe“*	=	*„Fondul mijloacelor fixe“*	350 000

— Uzura suferită de mijloacele fixe în timpul folosirii se înregistrează în fiecare lună ca o scădere a fondului propriu și o creștere a uzurii mijloacelor fixe, cu suma amortizărilor cuprinse în cheltuielile de producție (mai puțin uzura calculată la mijloacele fixe complet amortizate, dar care sînt încă în funcțiune). Considerînd uzura lunară de 15 000 lei, aceasta se înregistrează prin formula contabilă :

2)	15 000	*„Fondul mijloacelor fixe“*	=	*„Uzura mijloacelor fixe“*	15 000

— Se consideră că s-au primit prin transfer, de la altă întreprindere, mijloace fixe uzate în proporție de 10%. Valoarea de înregistrare a mijloacelor fixe primite este 350 000 lei, iar uzura aferentă lei 35 000, deci valoarea rămasă, neamortizată, a mijloacelor fixe primite este 315 000 lei, care este preluată de contul *„Fondul mijloacelor fixe“*, astfel :

3)	350 000	*„Mijloace fixe“*	=	*„Fondul mijloacelor fixe“*	315 000
				„Uzura mijloacelor fixe“	35 000

— În ipoteza că, potrivit dispozițiilor primite, se transferă altei întreprinderi mijloace fixe în valoare de 200 000 lei, se constată următoarele : contul *„Mijloace fixe“*, cont de activ, înregistrează o scădere (—*A*), deci se creditează, contul *„Fondul mijloacelor fixe“*, cont de pasiv, se reduce de asemenea (—*P*) și deci, se debitează. Formula contabilă pentru înregistrarea acestei operații este :

4)	200 000	*„Fondul mijloacelor fixe“*	=	*„Mijloace fixe“*	200 000

Scanned with OKEN Scanner

— Dacă mijlocul transferat la altă întreprindere este uzat (spre exemplu 5%), se înregistrează şi diminuarea uzurei aferentă mijlocului fix ieşit din întreprindere, iar fondul mijloacelor fixe scade numai cu valoarea rămasă (neamortizată) a mijlocului fix eliberat.

Deci, formula contabilă de mai sus devine :

5)	190 000	*„Fondul mijloacelor fixe“*	= *„Mijloace fixe“*	200 000
	10 000	*„Uzura mijloacelor fixe“*		

În urma acestor operaţii, situaţia în conturi se prezintă astfel :

Debit *„Fondul mijloacelor fixe“* **Credit**

2) *„Uzura mijloacelor fixe“*	15 000	1) *„Mijloace fixe“*	350 000
4) *„Mijloace fixe“*	200 000	3) *„Mijloace fixe“*	315 000
5) *„Mijloace fixe“*	190 000		665 000
	405 000		

Debit *„Mijloace fixe“* **Credit**

1) *„Fondul mijloacelor fixe“*	350 000	4) *„Fondul mijloacelor fixe“*	200 000
3) *„Fondul mijloacelor fixe“*	315 000	5) *„Fondul mijloacelor fixe“*	190 000
3) *„Uzura mijloacelor fixe“*	35 000	5) *„Uzura mijloacelor fixe“*	10 000
	700 000		400 000

Debit *„Uzura mijloacelor fixe“* **Credit**

5) *„Mijloace fixe“*	10 000	2) *„Fondul mijloacelor fixe“*	15 000
		5) *„Mijloace fixe“*	35 000
			50 000

— Contul **„Fondul mijloacelor circulante“** reflectă acea parte a fondului social cu care întreprinderea este dotată sub formă de mijloace circulante (materiale, scule, mijloace băneşti etc.). Acest cont se creditează cu sporirile de fonduri circulante proprii (prin dotaţii, creşteri planificate a mijloacelor circulante normate etc.), se debitează cu reducerile acestor fonduri, prin retragerea lor planificată, prin vărsări de prisosuri sau excedente de mijloace circulante şi în urma pierderilor de mijloace circulante nereîntregite prin subvenţii etc. Soldul (numai creditor) reflectă nivelul fondurilor circulante proprii (echivalent părţii din mijloacele circulante existente şi care nu sînt grevate de datorii).

Scanned with OKEN Scanner

Exemple :

— Creşterea fondurilor circulante proprii prin dotaţie primită de la buget, în contul de la bancă, se înregistrează :

1) 500 000 „*Cont curent*“ sau „*Disponibil la bancă*“ = „*Fondul mijloacelor circulante*“ 500 000

— Vărsarea la buget a excedentului sau prisosului de mijloace circulante proprii se înregistrează prin formula contabilă :

2) 30 000 „*Fondul mijloacelor circulante*“ = „*Cont curent*“ sau „*Disponibil la bancă*“ 30 000

— Diminuarea fondurilor circulante proprii (—*P*) şi scăderea din evidenţă a pierderii nete (—*A*), neacoperite de la buget şi neimputabile, se înregistrează prin formula contabilă :

3) 7 000 „*Fondul mijloacelor circulante*“ = „*Beneficii şi pierderi*“ 7 000

În urma acestor înregistrări, contul respectiv se prezintă astfel :

Debit	*„Fondul mijloacelor circulante“*	**Credit**
2) „*Cont curent* sau „*Disponibil la bancă*“	30 000	1) „*Cont curent*“ sau „*Disponibil la bancă*“ 500 000
3) „*Beneficii şi pierderi*“	7 000	

Din schemele exemplificate mai sus pentru conturile de fonduri proprii, rezultă că : la aceste conturi, rulajul creditor reflectă operaţii care au ca efect constituirea, creşterea sau sporirea fondului respectiv, rulajul debitor reflectă operaţii care au ca efect scăderea, reducerea sau consumarea fondului respectiv, iar soldul — numai creditor — reflectă sursa proprie a mijloacelor economice existente în întreprindere la un moment dat.

3. CONTURILE DE FONDURI SPECIALE

Conturile de fonduri speciale reflectă sursele, proveniența acelor mijloace economice care sînt destinate a fi folosite într-un anumit scop şi care sînt create potrivit dispoziţiilor legale ; de exemplu, fondul de premiere reflectat în contul cu acelaşi nume, creat prin prelevări din beneficiu, potrivit normelor legale.

Aceste conturi se creditează pe măsură ce se formează sau sporesc sursele respective, şi se debitează pe măsură ce aceste surse se reduc, prin folosirea mijloacelor băneşti corespunzătoare, în scopul pentru care ele au fost create. Soldul acestor conturi — numai creditor — exprimă fonduri disponibile destinaţiei pentru care au fost create.

Scanned with OKEN Scanner

— Contul **„Fond de premiere“.** Din beneficiul rezultat prin vînzarea producției fabricate, și care este concretizat în mijloacele bănești aflate la bancă, întreprinderea este autorizată prin lege ca în anumite condiții să poată prelua anumite sume pentru crearea fondului de premiere.

— Deci, fondul de premiere se creează, de regulă, prin „prelevări din beneficii“. La efectuarea unei astfel de prelevări (spre exemplu 10 000 lei), în contabilitate se înregistrează două operații distincte : formarea fondului de premiere (+*P*) și operația de prelevare din beneficiu (+*A*), care se reflectă în contul „*Repartizarea beneficiilor*“, astfel :

1) 10 000 „*Repartizarea beneficiilor*“ = „*Fond de premiere*“ 10 000

— Fondul de premiere se mai poate forma și din sume primite de la organul ierarhic superior și depuse în contul de la bancă. În acest caz, formula contabilă de înregistrare a operației este :

2) 4 000 „*Cont curent*“ = „*Fond de premiere*“ 4 000

Fondul mai poate fi creat și pe alte căi (pe seama economiilor la consumul de materiale, în urma realizării de economii la fondul de salarii etc.).

— Dacă din contul de la bancă se face o anumită plată pe seama fondului de premiere, această operație are ca efect : micșorarea fondului de premiere (—*P*), deci contul respectiv se debitează și, în același timp, scad și mijloacele bănești din contul de la bancă (—*A*), care se creditează. Formula contabilă corespunzătoare este :

3) 5 000 „*Fond de premiere*“ = „*Cont curent*“ 5 000

În urma operațiilor exemplificate, contul respectiv prezintă următoarea situație :

Debit	„*Fond de premiere*“	**Credit**
3) „*Cont curent*“ 5 000	1) „*Repartizarea beneficiilor*“ 10 000 2) „*Cont curent*“ 4 000	

În același mod funcționează și alte conturi de fonduri speciale, ca : „*Alte fonduri*“, „*Subvenții*“, „*Finanțări pentru introducerea tehnicii noi*“, „*Alte finanțări*“, „*Fonduri pentru redistribuire*“ (acesta este folosit numai la centralele industriale).

4. CONTURILE DE FONDURI ÎMPRUMUTATE

Conturile de fonduri împrumutate reflectă creditele acordate întreprinderii de către bancă, în baza unui contract de împrumut. Pentru întreprindere, împrumutul acordat de bancă constituie o sursă împrumutată.

Scanned with OKEN Scanner

Sumele împrumutate trebuie să fie rambursate băncii la termenul (scadența) stabilit prin contractul de împrumut ; pentru aceasta, banca percepe o dobîndă.

Dintre conturile care reflectă sursele împrumutate, sînt folosite mai des următoarele : *„Împrumuturi pe termen scurt“*, *„Împrumuturi restante“*, *„Împrumuturi din depășirea limitei la contul curent“* etc. Pe măsură ce întreprinderea folosește împrumuturi bancare, sursele împrumutate corespunzătoare sporesc, iar pe măsură ce întreprinderea achită băncii împrumuturile acordate, sursele respective scad.

Deci, normele de funcționare a conturilor de surse împrumutate sînt : rulajul creditor reflectă volumul total al surselor împrumutate într-o perioadă de timp ; rulajul debitor reflectă sumele rambursate băncii pentru achitarea împrumuturilor respective, iar soldul — numai creditor — reflectă volumul surselor împrumutate, pe care întreprinderea le are la dispoziție la data respectivă și care trebuie achitate la scadență.

— Contul **„Împrumuturi pe termen scurt“.** Acest cont reflectă operațiile ocazionate de folosirea de către întreprindere a împrumuturilor pe termen scurt. El se creditează pe măsură ce sursa respectivă sporește, prin operații de folosire a împrumutului acordat de către bancă, în cazurile în care suma corespunzătoare este trecută pentru alimentarea mijloacelor bănești din contul de la bancă al întreprinderii sau în cazul că banca efectuează direct plata pentru care întreprinderea a solicitat împrumutul ; se debitează, pe măsură ce întreprinderea restituie băncii mijloacele bănești ce i-au fost împrumutate.

— Contul **„Împrumuturi restante“** intră în funcțiune dacă la termenul stabilit pentru plată întreprinderea nu poate achita împrumutul. În aceste cazuri, banca transformă împrumutul respectiv în „împrumut restant“ asupra căruia calculează o dobîndă sporită, pentru a constrînge întreprinderea să achite împrumutul.

— Operația prin care banca trece în contul de mijloace bănești al întreprinderii sumele acordate în baza unui împrumut pe termen scurt are ca efect sporirea mijloacelor circulante bănești ($+A$), simultan cu sporirea sursei împrumutate ($+P$). Ea se înregistrează la întreprinderea care s-a împrumutat, astfel :

1)	30 000	*„Cont curent“* sau *„Disponibil la bancă“*	=	*„Împrumuturi pe termen scurt“* 30 000

— În cazul în care, potrivit dispozițiilor primite de la întreprindere, suma acordată ca împrumut este folosită pentru achitarea unui furnizor, întreprinderea înregistrează micșorarea sursei atrase evidențiate în contul *„Furnizori“* ($-P$) și sporirea sursei împrumutate reflectate în contul *„Împrumuturi pe termen scurt“* ($+P$), prin următoarea formulă contabilă:

2)	15 000	*„Furnizori“*	=	*„Împrumuturi pe termen scurt“* 15 000

Scanned with OKEN Scanner

— Operația de achitare a împrumutului pe termen scurt, prin mijloacele bănești aflate în contul de la bancă, are ca efect scăderea sursei împrumutate (—*P*), care se debitează și, în același timp, reducerea mijloacelor circulante bănești (—*A*) care se creditează, prin formula contabilă :

3)	15 000	*„Împrumuturi pe termen scurt“*	=	*„Cont curent“* sau *„Disponibil la bancă“* 15 000

— În cazul în care, la scadență, întreprinderea nu are în contul său de mijloace bănești la bancă suma necesară și nu poate rambursa împrumutul, banca transformă împrumutul în „împrumut restant“. Pe baza comunicării primite de la bancă, întreprinderea înregistrează operația de înlocuire a unei surse împrumutate prin alt împrumut care comportă o dobîndă majorată de penalizare. Formula contabilă corespunzătoare (—*P*=+*P*) este :

4)	30 000	*„Împrumuturi pe termen scurt“*	=	*„Împrumuturi restante“* 30 000

Existența unui sold creditor la contul *„Împrumuturi restante“* semnalează o stare de indisciplină financiară în întreprinderea respectivă.

— În momentul în care întreprinderea are în contul de la bancă mijloacele bănești corespunzătoare, banca preia automat suma necesară pentru achitarea împrumutului restant, iar întreprinderea, pe baza comunicării băncii, înregistrează această operație (—*P*=—*A*), prin formula contabilă :

5)	30 000	*„Împruturi restante“*	=	*„Cont curent“* sau *„Disponibil la bancă“* 30 000

În urma operațiilor exemplificate, conturile de împrumuturi bancare folosite se prezintă astfel :

Debit	*„Împrumuturi pe termen scurt“*		**Credit**
3) *„Cont curent“* sau *„Disponibil la bancă“*	15 000	1) *„Cont curent“* sau *„Disponibil la bancă“*	30 000
4) *„Împrumuturi restante“*	30 000	2) *„Furnizori“*	15 000

Debit	*„Împrumuturi restante“*		**Credit**
5) *„Cont curent“* sau *„Disponibil la bancă“*	30 000	4) *„Împrumuturi pe termen scurt“*	30 000

Scanned with OKEN Scanner

5. CONTURILE DE FONDURI ATRASE

Conturile de fonduri atrase reflectă operațiile prin care se nasc și se sting datoriile întreprinderii față de alte întreprinderi, instituții sau persoane.

Întreprinderea poate să apară datoare față de alte întreprinderi, instituții sau persoane, deci să aibă anumite obligații financiare față de acestea, în urma a diferite procese economice.

Astfel, în urma unui proces de aprovizionare, întreprinderea este datoare față de furnizor pentru costul materialelor care i-au fost livrate și pe care le-a recepționat sau, pentru transport și manipulări efectuate în contul său de către o întreprindere specializată, pentru prime de asigurare a transportului, pentru lucrări ce i s-au efectuat etc.

Sînt folosite mai des, pentru oglindirea fondurilor atrase, conturile : *„Furnizori"*, *„Decontări cu bugetul statului"*, *„Creditori"* etc. După modul de funcționare, conturile de fonduri atrase sînt conturi de pasiv.

Aceste conturi se creditează cu sumele datorate de întreprindere terților (obligații financiare provenite din diferite procese economice) ; se debitează cu sumele plătite sau vărsate de întreprindere pentru achitarea acestor datorii, sau pentru îndeplinirea obligațiilor respective ; soldul — numai creditor — reflectă datoriile și obligațiile financiare în curs, care urmează a se achita în viitor. În cazul că un asemenea sold are vechime mai mare decît timpul necesar pentru achitarea sumei datorate, aceasta constituie un aspect negativ, o lipsă de preocupare a întreprinderii pentru achitarea datoriilor sale, o indisciplină financiară.

— Contul **„Furnizori"**. Acest cont oglindește în creditul său sumele datorate de întreprindere potrivit facturilor primite pentru materialele cumpărate și recepționate, iar în debitul său reflectă sumele plătite furnizorilor pentru achitarea facturilor respective.

Exemple :

— Sumele datorate furnizorilor pentru piese de schimb recepționate sînt înregistrate la întreprinderea cumpărătoare ca o sporire a mijloacelor economice (+*A*) și o sporire de surse atrase (+*P*), prin formula contabilă :

1)	15 000 *„Materiale"*	=	*„Furnizori"*	15 000

— Achitarea, prin bancă, a sumei datorate unui furnizor, are ca efect scăderea sursei atrase (—*P*) și reducerea mijloacelor bănești (—*A*), care se înregistrează prin formula contabilă :

2)	8 000 *„Furnizori"*	=	*„Cont curent"* sau *„Disponibil la bancă"*	8 000

— Achitarea facturii, dintr-un împrumut acordat de bancă, are ca efect scăderea sursei atrase *„Furnizori"* (—*P*) și sporirea sursei împrumutate (+*P*), care se înregistrează prin formula contabilă :

3)	3 000 *„Furnizori"*	=	*„Împrumuturi pe termen scurt"*	3 000

Scanned with OKEN Scanner

În urma acestor operații, contul de fonduri atrase *„Furnizori“* se prezintă astfel :

Debit	*„Furnizori“*		Credit
2) *„Cont curent“* sau *„Disponibil la bancă“*	80 000	*„Materiale“*	15 000
3) *„Împrumuturi pe termen scurt“*	30 000		

Soldul acestui cont — numit creditor — exprimă sume datorate, de plată, în favoarea titularului contului.

— Contul **„Decontări cu bugetul statului“.** Acest cont oglindește, în creditul său, sumele cuvenite bugetului statului (obligațiile întreprinderii față de acesta), pentru impozitele asupra salariilor reținute de la salariați, pentru impozitul pe circulația mărfurilor inclus în facturile privind produsele vîndute și pentru alte impozite și taxe, pe care întreprinderea, potrivit dispozițiilor legale în vigoare, le calculează și le reține, sau le cuprinde între cheltuielile sale.

Obligațiile întreprinderii față de buget se nasc în momentul în care impozitele sau taxele sînt încasate sau reținute de întreprindere în contul bugetului de stat. Ele se sting în momentul în care întreprinderea varsă, din contul său de la bancă, în contul Ministerului Finanțelor, sumele respective.

Exemple :

— Din drepturile brute de salariu ale salariaților (reflectate în contul *„Decontări cu salariații“*) se reține impozitul pe salarii calculat prin statul de salarii, care se înregistrează astfel :

1) 40 000 *„Decontări cu salariații“* — *„Decontări cu bugetul statului“* 40 000

— Suma cuvenită bugetului statului ca impozit pe circulația mărfurilor, sau ca impozit de regularizare, cuprinsă în prețul de livrare încasat pentru producția vîndută, se înregistrează ca o componentă a prețului de vînzare cu ridicata al industriei, în debitul contului *„Venituri din activitatea de bază“*, prin formula contabilă :

2) 8 000 *„Venituri din activitatea de bază“* = *„Decontări cu bugetul statului“* 8 000

— Se varsă la buget, din contul de la bancă, sumele datorate, care se înregistrează astfel :

3) 48 000 *„Decontări cu bugetul statului“* = *„Cont curent“* sau *„Disponibil la bancă“* sau *„Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare“* (pentru impozitul pe circulația mărfurilor) 48 000

— Din beneficiul net stabilit prin bilanțul anual aprobat, se repartizează cota cuvenită bugetului statului, care se înregistrează prin formula contabilă :

4)	80 000	*„Beneficii și pierderi“*	=	*„Decontări cu bugetul statului“* 80 000

— Din suma de mai sus, se scade totalul vărsămintelor făcute în mod preliminat din beneficiu, în cursul anului, întocmind pentru aceasta formula contabilă :

5)	30 000	*„Decontări cu bugetul statului“*	=	*„Repartizarea beneficiilor“* 30 000

— Se varsă la buget restul beneficiului repartizat, plata făcîndu-se prin contul de la bancă :

6)	50 000	*„Decontări cu bugetul statului“*	=	*„Cont curent“* 50 000 sau *„Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare“*

În urma înregistrării operațiilor exemplificate, acest cont se prezintă astfel :

Debit *„Decontări cu bugetul statului“* **Credit**

3) *„Cont curent“* sau *„Disponibil la bancă“* sau *„Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare“*	48 000	1) *„Decontări cu salariații“*	40 000
5) *„Repartizarea beneficiilor“*	30 000	2) *„Venituri din activitatea de bază“*	8 000
6) *„Cont curent“* sau *Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare“*	50 000	4) *„Beneficii și pierderi“*	80 000
	128 000		128 000

— Contul **„Creditori“.** Acest cont oglindește obligațiile întreprinderii față de diferite alte întreprinderi, instituții sau persoane, provenind din alte operații decît cele referitoare la aprovizionări, lucrări și servicii prestate de terți sau transporturi de mărfuri. În creditul acestui cont sînt reflectate datoriile întreprinderii către terți, iar în debit sînt reflectate plățile făcute pentru achitarea de către întreprindere a acestor datorii.

Din cele de mai sus, rezultă următoarele norme de funcționare a conturilor de fonduri atrase : rulajul creditor reflectă volumul fondurilor atrase, folosite într-o perioadă de timp ; rulajul debitor reflectă plățile făcute pentru achitarea datoriilor, iar soldul — numai creditor — reflectă sumele datorate și încă neachitate.

Schema 30

Conținutul economic și modul de funcționare al conturilor de fonduri

Grupa și subgrupa	RULAJ DEBITOR	RULAJ CREDITOR	SOLD	Exemple de titluri de conturi
Fonduri proprii și asimilate	Scăderea fondurilor proprii prin retragerea de către stat a unor mijloace economice etc.	Creșterea fondurilor proprii prin dotație de la stat etc.	Fondurile proprii aferente mijloacelor economice existente în întreprindere	*„Fondul mijloacelor fixe“* *„Fondul mijloacelor circulante“*
Fonduri speciale	Scăderea fondurilor speciale, în urma folosirii mijloacelor bănești corespunzătoare, în scopul pentru care au fost create	Formarea și sporirea fondurilor speciale prin prelevări, încasări cu scop special etc., conform normelor legale în vigoare	Fondurile aferente mijloacelor bănești destinate unor scopuri speciale	*„Fond de premiere“* etc.
Împrumuturi bancare	Scăderea fondurilor împrumutate (rambursarea împrumuturilor bancare)	Fondurile împrumutate folosite într-o perioadă de timp (datorii ale întreprinderii față de bancă, în baza unui contract de împrumut etc.)	Datorii ale întreprinderii și care urmează a fi achitate în viitor (la scadență)	*„Împrumuturi pe termen scurt“*, *„Împrumuturi restante“* etc.
Fonduri atrase	Achitarea datoriilor de către întreprindere	Datorii (pentru materiale sau mărfuri aprovizionate, pentru lucrări executate de terți, în urma unor rețineri legale în contul bugetului sau din alte operații)	Datorii ce urmează a fi achitate în viitor	*„Furnizori“*, *„Creditori“*, *„Decontări cu bugetul statului“* etc.

Scanned with OKEN Scanner

G. CONȚINUTUL ECONOMIC ȘI FUNCȚIILE CONTURILOR DE MIJLOACE SAU SURSE, DUPĂ SOLD

Conturile de mijloace circulante în decontare sînt conturi de decontare monofuncționale de activ, iar conturile de surse atrase sînt conturi de decontare monofuncționale de pasiv.

Diversitatea operațiilor economice și a relațiilor economice și financiare, care se stabilesc între întreprinderi, instituții și persoane, impune contabilității să folosească, pentru reflectarea relațiilor economice-financiare în decontare, pe lîngă conturile de decontare monofuncționale, și conturi de decontare bifuncționale.

Aceste conturi sînt necesare pentru oglindirea acelor operații economice și financiare în cadrul cărora o întreprindere poate fi față de o altă întreprindere, instituție sau persoană, *alternativ, cînd debitoare, cînd creditoare*. Adică, terțul respectiv are față de întreprindere, *uneori calitatea de debitor* (exprimînd contravaloarea unui mijloc economic), alteori *calitatea de creditor* (exprimînd o sursă atrasă). *Aceste calități alternative se stabilesc în cadrul fiecărei operații ce se înregistrează, precum și după soldul pe care contul respectiv îl prezintă la un moment dat.* Acest sold rezultă din raportul care se stabilește între suma livrărilor sau prestațiilor primite și a celor efectuate de întreprindere față de terțul corespondent.

Grupa conturilor de mijloace sau surse, după sold, denumite și conturi de decontări bifuncționale, cuprinde două subgrupe : *decontări cu terții și decontări interne.*

a. **Conturile de decontări bifuncționale cu terții.** Aceste conturi reflectă operații de remiteri și prestații reciproce între întreprindere și alte întreprinderi, instituții și persoane. Dintre acestea, cel mai des folosite sînt conturile : *„Cont curent“, „Cont de acumulări și de împrumuturi pe documente de decontare“, „Decontări privind asigurările sociale“, „Achizitori și producători agricoli“* etc.

b. **Conturile de decontări bifuncționale interne.** Aceste conturi reflectă operații de remiteri și prestații reciproce între întreprindere și alte unități economice din același sistem de organizare economică, fie că sînt subunități ale întreprinderii — care țin evidență contabilă proprie —, fie că sînt unități ierarhic superioare întreprinderii. Sînt mai des folosite conturile : *„Decontări între unitate și organul ierarhic superior“, „Decontări între unitate și subunități“, „Decontări între subunități“* etc. La conturile de decontări bifuncționale (atît cu terții cît și interne), rulajul debitor reflectă contravaloarea tuturor remiterilor făcute de întreprindere către corespondentul său, sau plăți făcute în contul sau în favoarea acestuia ; rulajul creditor reflectă contravaloarea tuturor primirilor de la corespondentul respectiv (adică, contravaloarea remiterilor făcute de corespondent către întreprindere), iar soldul reflectă situația netă, care se stabilește între întreprindere și corespondent după fiecare remitere. Dacă soldul este debitor, el exprimă sumă de încasat (datorat corespondentului față de întreprindere) ; dacă soldul este creditor, el exprimă sumă de plată (datoria întreprinderii față de corespondent). Pentru regu-

Scanned with OKEN Scanner

larizarea soldului respectiv, unitatea debitoare remite corespondentului său, prin contul de la bancă, contravaloarea datoriei, adică suma exprimată de soldul contului respectiv.

— Contul **„Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare".** Întreprinderilor industriale banca le acordă, de regulă, în mod automat, împrumuturi, pe baza documentelor privind producția vîndută și expediată la clienți (în cazul că documentele au fost depuse la bancă spre încasare). Împrumutul este egal cu valoarea producției vîndute, evaluată la preț de cost complet planificat. La încasarea facturii respective, banca reține în mod automat suma acordată ca împrumut în baza documentelor respective.

Contul *„Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare"* este folosit de aceste întreprinderi industriale astfel :

— în baza extrasului de cont primit de la bancă, el se creditează ca un cont de fonduri împrumutate, cu valoarea la preț de cost complet planificat, privind producția pentru care s-au depus la bancă documentele spre încasare (în acest moment contul apare cu sold creditor, ca un cont de fonduri) ;

— cînd banca decontează încasarea documentelor depuse spre încasare, acest cont se debitează cu valoarea integrală a documentelor (prețul de livrare). În felul acesta, împrumutul acordat anterior se achită automat, iar contul prezintă sold debitor, care exprimă mijloacele bănești aferente beneficiului, impozitelor și altor cheltuieli care au format diferența dintre prețul de cost complet planificat și prețul de livrare.

La termenele stabilite prin norme egale, tot din acest cont, întreprinderea plătește sumele cuvenite bugetului de stat pentru impozitul pe circulația mărfurilor etc., cotele de beneficii cuvenite bugetului, amortizările la Banca de Investiții etc. Deci, acest cont are funcții complexe, pe de o parte ca un cont de fonduri împrumutate, iar pe de altă parte ca un cont de mijloace circulante bănești.

Exemple privind modul de folosire a acestui cont :

— În baza facturii pentru produse vîndute, în valoare de 100 000 lei, banca acordă întreprinderii automat un împrumut de 80 000 lei (echivalent prețului de cost complet planificat al produselor vîndute și facturate). La primirea extrasului de cont, întreprinderea înregistrează sporirea mijloacelor bănești din contul *„Cont curent"* (+*A*) și împrumutul primit, care este reflectat în contul *„Cont de acumulări și de împrumut pe documentele de decontare"* (+*P*), astfel :

1) 80 000	*„Cont curent"*	=	*„Cont de acumulări și de împrumut de documente de decontare"* 80 000

— La primirea extrasului de cont de la bancă, prin care se anunță încasarea facturii (100 000 lei), se înregistrează perfectarea vînzării, în contul *„Venituri din activitatea de bază"* (+*P*), precum și suma încasată

Scanned with OKEN Scanner

și trecută de bancă în *„Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare“* (+*A*), astfel :

2)	100 000	*„Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare“*	=	*„Venituri din activitatea de bază“* 100 000

— La vărsarea impozitului pe circulația mărfurilor, cuprins în suma încasată, se reduce obligația întreprinderii față de bugetul statului (—*P*), precum și disponibilitățile bănești (—*A*) prin formula contabilă :

3)	8 000	*„Decontări cu bugetul statului“*	=	*„Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare“* 8 000

— La efectuarea periodică a vărsămintelor în contul beneficiului planificat a se vărsa la buget, se înregistrează :

4)	5 000	*„Repartizarea beneficiilor“*	=	*„Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare“* 5 000

— Contul **„Cont curent“** este folosit de întreprinderi pentru a reflecta toate operațiile de încasări și de plăți efectuate prin bancă. *„Contul curent“* se debitează cu toate sumele decontate de bancă ca încasate pentru contul întreprinderii și, se creditează cu toate sumele decontate de către bancă ca plătite din ordinul și pentru contul întreprinderii respective. Soldul acestui cont poate fi debitor și în acest caz exprimă mijloacele bănești ale întreprinderii aflate în păstrare la bancă, sau poate să fie creditor și atunci exprimă împrumut acordat de către bancă pentru plata facturilor sau altor datorii ale întreprinderii, a căror sumă depășea mijloacele bănești existente în contul de la bancă.

Deci *„Contul curent“* înlocuiește la întreprinderi contul *„Disponibil la bancă“*, care se folosește de către centrale etc.

Exemplificarea modului de folosire a *„Contului curent“* :

— Din casa întreprinderii, se depun la bancă sumele încasate în numerar din vînzarea producției, 60 000 lei, care se înregistrează prin formula contabilă :

5)	60 000	*„Cont curent“*	=	*„Casa“* 60 000

— Prin extras de cont, banca decontează că a plătit unui furnizor al întreprinderii o factură în valoare de 70 000 lei pentru materiale aprovizionate, care se înregistrează prin formula contabilă :

6)	70 000	*„Furnizori“*	=	*„Cont curent“* 70 000

Se observă că în urma primei înregistrări *„Contul curent“* a avut sold debitor (exprimă mijloace bănești aflate la bancă), iar după a doua exemplificare *„Contul curent“* prezintă sold creditor (10 000 lei), care exprimă suma acordată de către bancă, în mod automat, drept împrumut.

La acest cont soldul creditor nu poate să depășească o anumită limită stabilită de către banca de stat prin contractul de cont curent. Dacă su-

Scanned with OKEN Scanner

mele plătite de către bancă în cursul unei zile depășesc „limita de creditare în cont curent", banca trece diferența respectivă într-un cont special de împrumut, comunicînd aceasta întreprinderii. Întreprinderea reflectă acest împrumut special în contul de fonduri împrumutate intitulat **„Împrumuturi din depășirea limitei la contul curent".**

— Dacă se consideră că, limita de creditare acordată de către bancă a fost 8 000 lei, pentru diferența de 2 000 lei se stabilește formula contabilă :

7)	2 000 *„Cont curent"*	=	*„Împrumuturi din depășirea limitei la contul curent"*	2 000

* * *

Pentru exemplificarea funcționării conturilor de **decontări interne,** se consideră următoarele operații economice :

— Întreprinderea trimite subunităților sale, *A, B, C,* cu contabilitate proprie, materii prime, astfel :

— subunității *A,* în valoare de lei 30 000 ;
— subunității *B,* în valoare de lei 50 000 ;
— subunității *C,* în valoare de lei 40 000. 120 000

Întreprinderea primește de la subunitățile sale produse, astfel :

— de la subunitatea *A,* în valoare de lei 30 000 ;
— de la subunitatea *B,* în valoare de lei 60 000 ;
— de la subunitatea *C,* în valoare de lei 36 000. 126 000

— Primele operații se înregistrează astfel ; scăderea din evidență a materialelor (—*A*), deci se creditează contul *„Materiale"*, și sporirea sumelor datorate de subunități pentru materialele primite (+*A*), deci se debitează contul de decontări interne *„Decontări între unitate și subunități"*, astfel :

1)	120 000 *„Decontări între unitate și subunități"*	=	*„Materiale"*	120 000

— Al doilea grup de operații are ca efect sporirea mijloacelor circulante (+*A*), deci se debitează contul *„Produse finite"* și sporesc sursele de procurare (subunitățile) (+*P*), care se creditează prin formula contabilă :

2)	126 000 *„Produse finite"*	=	*„Decontări între unitate și subunități"*	126 000

În urma acestor înregistrări, în contabilitatea întreprinderii, contul *„Decontări între unitate și subunități"* se prezintă astfel :

Debit *„Decontări între unitate și subunități"* **Credit**

1) *„Materiale"*		2) *„Produse finite"*	
subunitatea *A*	30 000	subunitatea *A*	30 000
subunitatea *B*	50 000	subunitatea *B*	60 000
subunitatea *C*	40 060	subunitatea *C*	36 090
Rulaj debitor	120 000	Rulaj creditor	126 000

Scanned with OKEN Scanner

Se observă că, după prima înregistrare, cele trei subunități erau datoare față de întreprindere cu diferite sume totalizînd 120 000 lei, deci soldul contului exprimă mijloace circulante. După a doua înregistrare, subunitatea *A* și-a achitat datoria, subunitatea *B* a devenit creditoare pentru 10 000 lei, iar subunitatea *C* a mai rămas datoare pentru 4 000 lei. Pe total, întreprinderea apare debitoare cu suma de 6 000 lei, adică subunitățile sînt surse pentru 6 000 lei, sau, mai exact, subunitatea *B* este sursă pentru 10 000 lei, iar subunitatea *C* este mijloc circulant pentru 4 000 lei.

Schema 31

Conținutul economic și modul de funcționare privind conturile de mijloace sau surse, după sold

Grupa și subgrupa	Rulaj debitor	Rulaj creditor	Sold	Titluri de conturi
Decontări cu terții	Contravaloarea remiterilor întreprinderii către terți, prin vînzări, livrări, prestări de servicii ; achitări de datorii sau plăți făcute în contul terților	Contravaloarea primirilor de la terți prin cumpărări, lucrări sau servicii prestate de terți ; încasări de sume datorate de terți	Debitor : sume de încasat (datoriile terților față de întreprindere) Creditor : datoriile întreprinderii față de terți	*„Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare“, „Cont curent“, „Decontări privind asigurările sociale“, „Achizitori și producători agricoli“*
Decontări interne	Contravaloarea remiterilor întreprinderii către subunități, sau către unitățile ierarhic superioare	Contravaloarea primirilor întreprinderii de la subunități sau de la unitățile ierarhic superioare	Debitor : sume de încasat Creditor : sume de plată	*„Decontări între unitate și subunități“, „Decontări între unitate și organul ierarhic superior“, „Decontări între subunități“*

Scanned with OKEN Scanner

H. CONTURILE ÎN AFARA BILANȚULUI *

În varietatea operațiilor economice și financiare pe care întreprinderea le efectuează în cadrul activității sale zilnice, sînt cazuri în care întreprinderea încheie, cu alte întreprinderi, instituții, persoane, anumite contracte și angajamente temporare sau condiționate. Asemenea contracte pot fi de sine stătătoare, ori pot fi accesorii în cadrul unui contract principal. Angajamentele temporare sau condiționate pot avea drept obiect unele mijloace economice, unele drepturi eventuale (de exemplu : mijloace fixe primite cu chirie, ambalaje de restituit furnizorilor).

Pe de altă parte, în anumite condiții, întreprinderile primesc aprobări speciale de exceptare — în anumite limite — de la unele prevederi legale (de exemplu : pentru efectuarea de cumpărări de mărfuri din fondul pieții, cu plata în numerar).

În scopul creării condițiilor necesare asigurării unei bune administrări a întreprinderii, contabilitatea înregistrează aceste aspecte contractuale și limitele derogărilor aprobate și ține evidența lor cu ajutorul unor conturi speciale denumite *„Conturi în afara bilanțului"*.

Caracteristicile acestor conturi sînt :

— evită omisiunile posibile privind valorificarea unor drepturi sau obligații eventuale, se identifică eventualele omisiuni, se asigură respectarea limitelor de derogări aprobate de organele competente etc. ;

— oglindesc operații economice sau financiare care nu aduc modificări nici în volumul, nici în structura mijloacelor economice sau a surselor economice ale întreprinderii ;

— operațiile economice pe care le oglindesc nu exprimă cheltuieli certe, componente ale prețului de cost al producției, sau care ar putea influența rezultatele activității întreprinderii ;

— operațiile economice și financiare oglindite prin aceste conturi pot fi generatoare de cheltuieli sau de venituri, dar numai în ipoteza îndeplinirii condițiilor contractuale. Cheltuielile sau veniturile respective alcătuiesc — la data cînd devin certe — operații de-sine-stătătoare, care fac obiectul înregistrărilor contabile prin conturile de bilanț (amintite în paragrafele anterioare din acest capitol) ;

— soldurile acestor conturi nu se înscriu în bilanț și nu intră în compunerea totalului bilanțului. Ca urmare a acestui fapt, ele nu sînt conturi de activ sau de pasiv, ci conturi debitoare, sau creditoare, după soldul pe care îl prezintă.

Necuprinderea acestor conturi ca conturi de bilanț este motivată de următoarele considerente :

— bilanțul reflectă situația economică și financiară a întreprinderii la un moment dat ;

— operațiile reflectate prin aceste conturi nu influențează mijloacele, fondurile și nici rezultatele activității întreprinderii.

---

* *NOTĂ :* Aceste conturi sînt denumite și *„Conturi de ordine și de evidență"* sau „Conturi perechi".

Aceste conturi au fost folosite în pereche, două cîte două conturi. În acest caz, ele nu intrau în corespondență cu alte conturi dinafara perechii respective.

În urma simplificărilor aduse în munca contabilă, aceste conturi sînt folosite după sistemul contabilității în partidă simplă, fără a alcătui o formulă contabilă (cu cont debitor și cont creditor), pentru înregistrarea unei anumite operații sau situații.

În aceste condiții, conturile respective prezintă — sub multe aspecte — caracterul unei evidențe operative, în care contul respectiv se debitează cînd se naște un drept sau un angajament, pe baza unui contract, sau cînd se primește aprobarea unei derogări de la normele legale în vigoare și se creditează pe măsură ce aceste aspecte dispar (fără cont corespondent).

Unele conturi în afara bilanțului sînt folosite pentru a reflecta *mijloacele economice deținute temporar,* fiind primite de la o altă întreprindere, în baza unui contract condițional. De exemplu : mijloacele fixe ale unei întreprinderi deținute de o altă întreprindere în baza unui contract de închiriere, sau în baza unui contract de trecere în folosință temporară fără plată ; materialele primite de la clienți în baza unui contract de prelucrare ; ambalajele primite de la furnizori, care trebuie restituite după despachetarea produselor sau a mărfurilor achiziționate etc. Conturile care țin evidența unor astfel de mijloace sînt : *„Mijloace fixe luate cu chirie“, „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare“, „Ambalaje de restituit“, „Valori materiale primite în custodie“* etc.

Modul de folosire a acestor conturi este următorul : pentru oglindirea unei operații care marchează nașterea sau apariția unei situații contractuale temporare sau condiționale (primirea mijloacelor economice, condiționat), contul respectiv se debitează, iar la încetarea situației contractuale temporare sau condiționale (la restituirea obiectelor respective), contul respectiv se creditează.

În toate aceste înregistrări se folosește drept sumă valoarea mijloacelor economice care fac obiectul înregistrării respective, așa cum a fost stabilită prin contractul de bază.

Alteori, conturile în afara bilanțului reflectă *drepturi eventuale sau latente,* care potrivit clauzelor dintr-un contract pot deveni certe, în cazul în care, în viitor, se produce un anumit eveniment sau se îndeplinește o anumită clauză contractuală. De exemplu, anumiți debitori insolvabili sînt scoși din grupa mijloacelor circulante ale întreprinderii, întrucît sumele respective sînt imobilizate. Pentru a nu se pierde evidența lor, în eventualitatea că acești debitori vor deveni în viitor solvabili, se continuă ținerea lor în evidență prin contul intitulat *„Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare“*. Acest cont se debitează cu sumele ce sînt de încasat de la debitorii respectivi și se creditează în cazurile în care debitorii devin solvabili, precum și în cazurile în care urmărirea lor nu mai este posibilă, prin trecerea timpului de prescriere.

Scanned with OKEN Scanner

La fel, contul „*Debitori pentru amenzi și penalizări pretinse*“ se debitează cu sumele calculate drept penalizări, conform clauzelor contractuale sau normelor în vigoare, în cazurile în care unii furnizori, clienți, sau salariați nu respectă termenele de livrare, respectiv termenele de recepție, sau alte norme obligatorii.

Pe măsură ce aceste penalizări devin certe, prin acceptarea lor de către debitorii respectivi, sau potrivit hotărîrilor judecătorești sau de arbitraj, acest cont se creditează, suma respectivă fiind trecută în contul de bilanț „*Debitori*“.

Un alt aspect — caracteristic economiei noastre — reflectat tot prin conturi în afara bilanțului, îl prezintă respectarea unor *limite de derogări acordate* de către unitățile desemnate prin norme legale. Astfel, contul „*Plăți în numerar pentru mărfuri cumpărate din fondul pieții*“ se debitează la primirea aprobării respective cu suma plafonului valoric al aprobării de derogare și se creditează pe măsură ce se efectuează operații prin folosirea aprobării respective. Separat de aceasta, prin conturile de bilanț privind activitatea curentă se înregistrează operația respectivă de aprovizionare sau lucrările de reparații în care, de obicei, apar asemenea situații. În mod similar funcționează contul „*Plăți în afara sectorului socialist*“.

Scanned with OKEN Scanner

REGISTRELE

A. DEFINIȚIA ȘI FUNCȚIILE REGISTRELOR

Prin *registru* se înțelege un grup de file, sub formă de caiet, cu o liniatură specială, care este folosit în munca de evidență pentru înscrierea anumitor procese economice sau financiare desfășurate în cadrul întreprinderii sau instituției.

A înregistra înseamnă a face o înscriere într-un registru. Orice notare făcută într-un registru este o *înregistrare de evidență.*

Liniatura diferă de la un fel de registru la altul și este stabilită în funcție de necesitățile de evidență, fiecare coloană fiind destinată să cuprindă un anumit fel de indicatori.

Registrele servesc pentru oglindirea completă, reală și clară a diferitelor date care fac obiectul evidenței economice socialiste.

Registrele îndeplinesc următoarele *funcții :*

— servesc la înscrierea operațiilor economice, financiare etc. ;

— reflectă modificările suferite de mijloacele economice ca urmare a operațiilor economice, financiare etc. ;

— servesc la întocmirea diferitelor situații necesare pentru informarea organelor de conducere, administrare și control a activității întreprinderii sau instituției ;

— asigură păstrarea în bune condiții și pentru mult timp a datelor de evidență pe care le cuprind ;

— constituie probă (dovadă) în justiție ; aceasta este o funcție specifică registrelor de evidență economică și, mai ales, a registrelor de contabilitate. Prin această funcție, se înțelege posibilitatea pe care o are orice întreprindere sau instituție ca, în susținerea intereselor sale într-un litigiu cu o altă întreprindere, instituție sau persoană, să poată prezenta instanței de judecată ca probă (dovadă, mărturie) registrele sale de evidență.

B. CLASIFICAREA REGISTRELOR

Registrele de evidență pot fi clasificate din mai multe puncte de vedere, și anume :

a. **După forma exterioară,** se deosebesc :

— *registre sub formă de caiete legate,* de format dreptunghiular, cu multe file, liniate potrivit destinației registrului ;

Scanned with OKEN Scanner

— *registre sub formă de fişe volante,* care se prezintă ca nişte file separate, confecţionate dintr-o hîrtie mai groasă, de formate diferite — după necesităţi —, avînd o liniatură corespunzătoare destinaţiei. Fişele volante se păstrează în cutii speciale, numite *cartoteci,* adaptate formatului fişelor. În *cartotecă,* fişele sînt păstrate în poziţie verticală, într-o anumită ordine.

Pentru a uşura găsirea unei fişe, se obişnuieşte ca în cadrul cartotecii să se creeze compartimente pe grupe de fişe, fiecare grupă alcătuind — de fapt — un registru de evidenţă. Pe cartoanele despărţitoare se aplică, vizibil, etichete indicatoare. Tot în scopul manipulării cu uşurinţă a fişelor de evidenţă se fixează pe latura superioară a fişei un indicator alfabetic sau cifric, sub formă de „călăreţi", de formate şi culori diferite, fiecărei culori sau forme putîndu-i-se da o anumită semnificaţie.

Uneori, fişele volante sînt păstrate în *clasoare,* care se prezintă sub forma unor dulăpioare cu mai multe sertare. În cadrul fiecărui sertar, prin dispozitive speciale, se pot clasa, sub formă de solzi, între 70 şi 100 de fişe, în aşa fel încît capul fiecărei fişe (care cuprinde titlul contului respectiv) să fie vizibil la deschiderea sertarului.

Registrele sub formă de *caiete legate* prezintă următoarele *avantaje :* filele sînt bine fixate şi nu se pot pierde, se păstrează ordinea iniţială de aşezare a filelor ; în caz de sustragere, această acţiune se observă cu uşurinţă.

Aceste registre au însă şi unele *dezavantaje,* şi anume : la ele nu poate lucra decît o singură persoană ; dacă este necesar să se cerceteze ceva în cuprinsul registrului (extragere de date etc.), munca de înregistrare trebuie întreruptă ; nu se poate introduce mecanizarea în munca de înregistrare ; fiind voluminoase, sînt greu de manipulat şi transportat.

Registrele sub formă de *fişe volante* prezintă următoarele *avantaje :* permit introducerea largă a diviziunii muncii, prin repartizarea fişelor la mai mulţi contabili ; cercetarea sau extragerea de date din cuprinsul registrului (cartotecii) nu necesită întreruperea muncii de înregistrare ; se poate introduce pe scară largă mecanizarea în lucrările de înregistrare ; se pot efectua simultan înregistrări în 2—3 registre (cu ajutorul indigoului, prin suprapunerea fişelor) ; prezentarea anumitor înregistrări sau date de evidenţă la organele de conducere ale întreprinderii sau instituţiei se face cu uşurinţă, căci se transportă doar una sau cîteva fişe.

În cazul acestor registre, *dezavantajele* sînt următoarele : fişele se pot pierde uşor (dacă sînt scoase din cartotecă şi lăsate spre cercetare la diferite organe ale întreprinderii) ; pot fi uşor sustrase, fără să rămînă urme. Dacă se lucrează atent şi cu scrupulozitate, aceste dezavantaje pot fi eliminate. Răspunderea personală, care revine fiecărui salariat, este pîrghia de bază pentru preîntîmpinarea acestor dezavantaje.

b. **După destinaţia lor,** registrele se împart în : registre de evidenţă operativă şi registre de contabilitate.

— *Registrele de evidenţă operativă* sînt folosite pentru înscrierea unor operaţii economice sau financiare, a unor evenimente sau fapte, a unor constatări etc., de obicei, la locul şi în momentul producerii sau cunoaşterii elementelor respective. De exemplu : registrul coresponden-

Scanned with OKEN Scanner

ței expediate, condica de prezență, registrul de personal, registrul numerelor de inventar pentru mijloacele fixe, registrul de casă, registrul de comenzi pentru aprovizionarea cu materiale etc.

Forma și liniatura acestor registre sînt adaptate indicatorilor care caracterizează operațiile, evenimentele, faptele, constatările etc., pentru a căror evidență sînt destinate.

Înregistrările se fac, uneori, pe bază de documente primare, alteori pe bază de constatări faptice.

— *Registrele de contabilitate* servesc pentru înregistrarea operațiilor economice și financiare al căror volum poate fi exprimat în etalon bănesc, generalizator. Aceste registre sînt utilizate cu respectarea strictă a tuturor regulilor contabile, folosindu-se forme și mijloace de înregistrare specifice. Uneori, paralel cu etalonul bănesc, se folosesc și etaloane naturale sau etalon muncă. Forma și liniatura registrelor de contabilitate sînt adaptate necesităților, funcțiilor și regulilor contabilității. Exemple de registre de contabilitate sînt : „Jurnalul", „Cartea mare".

Înregistrările se fac numai pe bază de acte justificative (direct sau după însumarea lor în documente centralizatoare).

c. **După ordinea înregistrărilor,** se deosebesc : registre de evidență cronologică și registre de evidență sistematică (sintetică sau analitică).

— *Registrele de evidență cronologică.* În aceste registre, înregistrările se fac zi de zi, în ordinea în care au avut loc procesele economice (ordinea cronologică a operațiilor). Ele poartă denumirea de *„Jurnal"*, adică registrul evenimentelor zilei : Jurnal de corespondență (primită sau expediată), Jurnal de contabilitate, Jurnal de înregistrare etc.

Înregistrările din registrele jurnal alcătuiesc, în succesiunea lor, un film al operațiilor, evenimentelor, lucrărilor etc. desfășurate. În acest fel, jurnalele permit cunoașterea activității întreprinderii sau instituției sub aspectul succesiunii cronologice (în timp) a activităților și operațiilor efectuate.

Jurnalele de evidență operativă reflectă această succesiune sub anumite aspecte, după destinația jurnalului (după natura operațiilor sau faptelor cuprinse în jurnalul respectiv), în timp ce jurnalele de contabilitate reflectă această succesiune în toată varietatea operațiilor economice și financiare prilejuite de activitatea întreprinderii sau instituției.

— *Registrele de evidență sistematică.* În aceste registre, înregistrările se fac prin gruparea operațiilor economice și financiare după omogenitatea lor, după caracteristicile comune ale mijloacelor, fondurilor sau proceselor economice care le-au ocazionat etc.

Registrele de evidență operativă sînt create, în general, pe *principiul specializării* ; ele reflectă un anumit gen de operații, evenimente, fapte, constatări etc., îmbinînd evidența cronologică cu evidența sistematică în cadrul aceluiași registru.

Dintre registrele de contabilitate, ca registru de evidență sistematică se folosește *„Cartea mare"* sau *„Maestrul"*.

În scopul grupării (sistematizării) operațiilor după omogenitate sau caracteristici comune, în registrele de evidență sistematică se deschid

partide sau conturi pentru fiecare grupă în parte. Registrele de contabilitate sistematice se subîmpart în :

— *registre de contabilitate sistematică sintetică,* în care operațiile economice și financiare sînt înregistrate sistematic, în conturi sintetice. Registrul respectiv poartă numele „*Cartea mare generală*“ sau „*Maestru general*“. Fiecare întreprindere sau instituție folosește, pentru înregistrarea contabilă a activității economice și financiare, un singur Registru cartea mare generală (lunar sau anual, după caz). Formatul și liniatura Registrului cartea mare generală corespund liniaturii conturilor pe care le cuprind (liniatura contului în formă bilaterală, în formă unilaterală, cu coloane pentru conturi corespondente sau în forma pe jurnale) ;

— *registre de contabilitate sistematică analitică,* în care operațiile economice și financiare sînt înregistrate sistematic, în conturi analitice. Fiecare întreprindere sau instituție folosește, pentru înregistrarea contabilă a activității desfășurate în cursul unui an, atîtea registre pentru conturi analitice, cîte conturi sintetice trebuie dezvoltate în conturi analitice. Liniatura acestor registre corespunde liniaturii necesare conturilor analitice pe care le cuprind ; astfel, registrele destinate conturilor analitice ale conturilor sintetice „*Materiale*“, „*Produse finite*“ sau „*Mărfuri*“ cuprind liniatura contului unilateral cu două etaloane de evidență (pentru a se putea face înregistrările atît valoric cît și cantitativ) ; registrul destinat conturilor analitice ale contului sintetic de calculație „*Cheltuielile producției de bază*“ cuprinde liniatura contului colectiv, cu coloane de sume pe articole de calculație a prețului de cost ; registrul destinat conturilor analitice ale contului de colectare și de repartizare a cheltuielilor „*Cheltuieli comune ale secției*“ cuprinde liniatura contului colectiv (tabelar) cu coloane de sume pe secții de producție ; pentru conturile analitice ale conturilor sintetice „*Furnizori*“, „*Clienți*“, „*Creditori*“, „*Debitori*“ etc., se folosesc registre cu liniatura contului unilateral cu un etalon de evidență.

d. **După importanța lor,** registrele se împart în : registre obligatorii și registre facultative.

— În categoria *registrelor obligatorii* se cuprind toate registrele de contabilitate și cele de evidență operativă impuse întreprinderilor și instituțiilor prin diverse dispoziții legale și normative. Exemple de registre de contabilitate obligatorii sînt : Registrul jurnal, Registrul cartea mare generală. Exemple de registre de evidență operativă obligatorii sînt : Registrul de casă, Registrul numere de inventar pentru mijloace fixe, Registrul de evidență a formularelor cu regim special etc.

Înscrierea operațiilor economice și financiare în registrele obligatorii trebuie făcută cu atenție, numai de persoane competente, întrucît în aceste registre nu se pot face corecturi prin ștersături, răsături etc. Folosirea registrelor obligatorii este reglementată prin dispoziții legale.

Scanned with OKEN Scanner

— În categoria *registrelor facultative* intră toate registrele de contabilitate sau de evidență operativă folosite în munca de informare într-o întreprindere sau instituție, pentru necesitățile proprii de claritate, control și analiză, necesități izvorîte din sarcinile și condițiile cerute evidenței economice socialiste. Exemple de registre facultative sînt : Cartea mare auxiliară (care cuprinde conturile analitice ale unui anumit cont sintetic), scadențarul etc.

C. DISPOZIȚII LEGALE ȘI NORME OBLIGATORII PRIVIND REGISTRELE ȘI ÎNREGISTRĂRILE

Pentru ca registrele de evidență să prezinte calitățile necesare folosirii lor ca mijloc de probă în fața diferitelor instanțe de judecată, și ca bază în munca de control gestionar și al îndeplinirii planului, este necesar ca înregistrările să respecte dispozițiile normative cuprinse în „Normele metodologice privind contabilitatea unităților economice și bugetare", elaborate de Ministerul Finanțelor, și puse în aplicare la 1 ianuarie 1971.

Aceste dispoziții normative pot fi grupate astfel : norme care privesc pregătirea registrelor, norme care privesc folosirea registrelor și norme care privesc păstrarea registrelor.

a. **Norme care privesc pregătirea registrelor.** — *Folosirea de formulare tipizate* pentru alcătuirea tuturor registrelor de contabilitate (obligatorii și facultative) și pentru toate registrele de evidență operativă obligatorii.

Formularele tipizate cu caracter financiar-contabil sînt elaborate de Ministerul Finanțelor, sau de ministerele tutelare și avizate de Ministerul Finanțelor.

Pe această cale se asigură o formă unitară a registrelor de evidență.

— *Înscrierea denumirii întreprinderii, a registrului și anului de gestiune* pe fiecare registru sau fișă volantă. Pe fișele volante trebuie să se menționeze și contul sintetic sau analitic pentru care urmează a fi folosite.

— *Numerotarea filelor registrului.* Aceasta se face de un funcționar repartizat în acest scop de conducerea unității și care se îngrijește ca filele fiecărui registru, fișele volante pentru registre și toate formularele cu regim special să fie înseriate și numerotate (potrivit indicațiilor primite de la contabilul șef), înainte de a fi scoase din magazia de materiale.

— *Parafarea fiecărei file* de registru și a fiecărei fișe volante. Parafarea constă în aplicarea unei ștampile cu semnătura contabilului șef, sau în aplicarea timbrului sec al unității pe fiecare filă de registru și pe fiecare fișă volantă.

Scanned with OKEN Scanner

Parafarea se face după înscrierea denumirii întreprinderii, a denumirii registrului și a perioadei de gestiune pentru care este destinat registrul respectiv.

— *Șnuruirea și sigilarea registrului* sînt două operații executate succesiv. *Șnuruirea* constă în trecerea unui șnur prin două perforații făcute la cotorul registrului în așa fel încît toate filele registrului să fie prinse de șnurul respectiv. Capetele șnurului se înnoadă la spatele registrului. *Sigilarea* este a doua operație, care are ca obiect fixarea șnurului pe ultima filă printr-un sigiliu cu ceară roșie, astfel aplicat încît să asigure imobilizarea ambelor capete ale șnurului.

— *Certificarea registrului* constă în înscrierea pe ultima filă a registrului a următoarelor mențiuni : destinația registrului, numărul filelor sau al paginilor (cu precizarea primei și ultimei file), perioada de gestiune pentru care va fi folosit, precizarea executării lucrărilor de numerotare, parafare, șnuruire și sigilare, data certificării și ștampila unității cu semnăturile persoanelor autorizate.

Operațiile de șnuruire, sigilare și certificare a registrelor sub formă de fișe volante se execută la sfîrșitul perioadei de gestiune (lună sau an), după ce fișele sînt așezate în ordine numerică și cusute sub formă de caiete.

Toate aceste măsuri (numerotare, șnuruire, sigilare) sînt destinate împiedicării fraudelor din partea celor de rea-credință, a sustragerilor sau a înlocuirilor de file sau fișe din registru.

b. **Norme care privesc folosirea registrelor.** Actele justificative se verifică, se prelucrează și se înregistrează *în ziua primirii lor*. În acest fel, se asigură exactitatea datelor contabile, realitatea acestora și operativitatea necesară.

Verificarea se referă la cuprinsul documentului, la calcule și la fondul operației consemnate.

Prelucrarea se referă la eventualele lucrări de *centralizare* a mai multor documente de același fel (cu ajutorul documentelor centralizatoare, în scopul reducerii numărului înregistrărilor contabile), sau de *grupare* a documentelor după conturile în care urmează a fi înregistrate.

— Lucrarea de înscriere în registru (înregistrarea propriu-zisă) este precedată de *înscrierea pe actul justificativ a formulei contabile*, de către contabilul șef sau delegatul acestuia. Înregistrarea se face în forma specifică fiecărui fel de registru (formulă contabilă, cont corespondent etc.).

— *Înregistrările se pot face manual sau mecanic*. În cazul înregistrărilor manuale se folosește cerneală de culoare închisă (neagră sau albastră). În cazul înregistrărilor mecanice se folosesc mașini de scris sau *mașini de contabilizat*.

— Înregistrările trebuie *făcute ordonat ;* sumele trebuie scrise unele sub altele pentru a putea fi ușor însumate și fără greșeli ; *ștersăturile, răsăturile, rîndurile libere sau scrierile printre rînduri sînt cu totul interzise.*

Scanned with OKEN Scanner

— Orice eroare strecurată în înregistrări se corectează cu respectarea anumitor reguli (așa cum sînt arătate la capitolul XII).

Pentru a se asigura un aspect ordonat al registrului, ultimul rînd al fiecărei pagini este rezervat înscrierii totalului sumelor, cu mențiunea „*De reportat la pagina . . .*“, iar primul rînd al paginii următoare este rezervat preluării acestor totaluri cu mențiunea „*Reportat de la pagina . . .*“.

— Pentru a se asigura o totalizare lesnicioasă și exactă a sumelor este necesar *să se respecte liniatura coloanelor de sume* și acestea să fie *scrise unele sub altele, cu respectarea regulilor aritmetice.*

— Pentru evitarea oricăror denaturări cu rea-credință a datelor de evidență, este necesar a fi respectată strict regula ca în documentele primare și centralizatoare folosite ca acte justificative, în registrele de evidență operativă obligatorii și în registrele de contabilitate privind gestiunile de mijloace economice, sumele să fie scrise foarte clar, încît să nu poată fi modificate.

— La sfîrșitul fiecărei luni, se stabilesc totalurile rulajelor în cadrul fiecărui registru, astfel :

— în registrul jurnal se stabilește rulajul operațiilor din luna respectivă (care reprezintă volumul valoric al tuturor operațiilor desfășurate în acea lună) ; prin însumarea acestuia cu rulajele din lunile precedente, se stabilește și totalul rulajelor de la începutul anului ;

— în registrul cartea mare se stabilesc : rulajul debitor și rulajul creditor pe fiecare cont în parte, privind luna respectivă, precum și totalul sumelor de la începutul anului (inclusiv soldul inițial) și, apoi, se determină soldul de la sfîrșitul lunii respective.

— La sfîrșitul anului de gestiune se face *închiderea registrelor de contabilitate.* Lucrarea de închidere se face astfel :

În registrele de contabilitate sistematice, se stabilesc soldurile la toate conturile sintetice și analitice, și se înscriu în partea unde totalul sumelor este mai mic, pentru balansare. Aceste solduri, pentru conturile sintetice, se regăsesc în bilanț, iar pentru conturile analitice se regăsesc în inventarul încheiat la sfîrșitul anului.

La începutul anului de gestiune care urmează, aceste solduri sînt înscrise în registrele noi (sau în fișele noi), în coloana sau rubrica de solduri, cu mențiunea naturii soldului (debitor sau creditor) și cu explicația : „sold pentru redeschidere“.

În felul acesta, se face *redeschiderea conturilor* ce urmează a fi folosite în noul an.

c. **Norme care privesc păstrarea registrelor.** Organizarea păstrării registrelor cu caracter financiar-contabil constituie sarcina contabilului șef, care răspunde de orice defecțiune în îndeplinirea acestei obligații.

— *Păstrarea registrelor de evidență privind perioada de gestiune în curs.* Pentru preîntîmpinarea neregulilor, este necesar ca registrele să nu fie lăsate în locuri deschise, pe birouri, ghișee etc., în lipsa funcționarului care lucrează cu acestea.

Scanned with OKEN Scanner

Schema 32

Clasificarea registrelor

- **După forma exterioară**
  - Caiete legate
  - Fişe volante (păstrate în cartoteci)
- **După destinaţie**
  - Registre de evidenţă operativă
    - Registrul de corespondenţă
    - Registrul de casă
    - Condica de prezenţă
    - Registrul numerelor de inventar pentru mijloace fixe etc.
  - Registre de contabilitate
    - Registre de evidenţă cronologică
      - Jurnalul de înregistrare
    - Registre de evidenţă sistematică
      - Sintetică
        - Cartea mare sintetică (generală)
      - Analitică
        - Registrele pentru conturile analitice privind : materialele, produsele, furnizorii etc.
- **După importanţa lor**
  - Registre obligatorii
    - De contabilitate
      - Jurnalul de înregistrare
      - Cartea mare sintetică (generală)
    - De evidenţă operativă
      - Registrul de casă
      - Registrul numerelor de inventar pentru mijloace fixe etc.
  - Registre facultative
    - De contabilitate
      - Inventarul etc.
    - Operative
      - Scadenţarul

Scanned with OKEN Scanner

Fișele volante sînt păstrate ordonat, în cartoteci sau clasoare, care sînt prevăzute cu închizătoare.

La sfîrșitul fiecărei zile de muncă, registrele de evidență curentă și cartotecile cu fișe de evidență curentă (adică acelea care privesc perioada de gestiune în curs) sînt strînse și închise în dulapuri de preferință metalice, ca și dosarele sau mapele cu acte justificative nepredate încă la arhiva întreprinderii.

— *Păstrarea registrelor de evidență privind perioadele de gestiune trecute*. După încheierea perioadei pentru care au fost folosite, registrele sînt predate la arhivă. Aici sînt înscrise în registrul de arhivă unde li se dă un număr de ordine, aplicat în mod vizibil, împreună cu eticheta pe care se indică felul registrului și perioada de gestiune cuprinsă.

Eliberarea registrelor din arhivă se poate face numai cu aprobarea scrisă a contabilului șef. Orice eliberare este scrisă în registrul de arhivă. În afara întreprinderii registrele de evidență nu pot fi scoase decît cu aprobarea scrisă a directorului.

În caz de pierdere sau distrugere a unui registru, directorul și contabilul șef trebuie să procedeze la *reconstituirea actelor*, documentelor și evidențelor cu conținut financiar, pierdute, sustrase sau distruse, potrivit dispozițiilor legale.

Timpul de păstrare a registrelor diferă după natura acestora, și este stabilit de Direcția Generală a Arhivelor Statului.

Astfel, registrele contabile obligatorii sînt păstrate un timp mai îndelungat (de obicei 10 ani), iar registrele contabile facultative și registrele de evidență operativă sînt păstrate 2—5 ani.

Scanned with OKEN Scanner

FORME DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ

A. DEFINIȚIA ȘI CLASIFICAREA FORMELOR DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ

Prin *formă de înregistrare contabilă* se înțelege un ansamblu de mijloace de lucru specifice și de norme tehnice corespunzătoare folosite în munca de contabilitate, în scopul realizării unor înregistrări contabile sau unor situații contabile de bună calitate.

Mijloacele de lucru care alcătuiesc o formă de înregistrare contabilă sînt folosite pentru executarea unor anumite lucrări, astfel :

— *borderourile, documentele cumulative, centralizatoarele* servesc pentru *pregătirea lucrărilor de înregistrare contabilă,* prin centralizarea și sistematizarea materialului extras din documentele primare ;

— *formulele contabile și conturile* sînt folosite ca *principale mijloace de reflectare a activității* desfășurate, așa cum aceasta a fost consemnată prin documente ;

— *registrele* (sub formă de fișe volante sau caiete legate) servesc ca *mijloace de păstrare a înregistrărilor contabile ;*

— *balanțele de verificare, situațiile, inventarul* servesc ca *mijloace de verificare* a exactității înregistrărilor efectuate și ca *mijloc de prezentare operativă* a unor anumite aspecte din activitatea sau situația economică-financiară a întreprinderii sau instituției respective ;

— *bilanțul și situațiile anexe la bilanț* sînt principalele *mijloace de raportare a activității* desfășurate, reflectată prin mijloace contabile.

Multe din aceste mijloace de lucru sînt comune tuturor formelor de înregistrare contabilă, totuși, modul de alcătuire, cuprinsul, liniatura, forma lor și mai ales tehnica de folosire a acestora diferă de la o formă de înregistrare contabilă la alta.

Deși variate sub aceste aspecte, mijloacele de lucru folosite în cadrul fiecărei forme sînt corelate, alcătuind un tot unitar, și anume — forma de înregistrare contabilă respectivă.

Formele de înregistrare contabilă pot fi clasificate astfel :

— *După modalitatea de lucru folosită,* se deosebesc : forme de înregistrare contabilă manuale și forme de înregistrare contabilă mecanizate.

Formele de înregistrare contabilă manuale sînt caracterizate prin folosirea manuală a celor mai multe mijloace de lucru, prin înregistrări

Scanned with OKEN Scanner

manuale și prin calculări de rulaje și solduri făcute, de cele mai multe ori, fără ajutorul vreunei mașini.

Formele de înregistrare contabilă mecanizate sînt caracterizate prin aceea că multe mijloace de lucru sînt adaptate mijloacelor mecanice de înregistrare și de calculare a rulajelor și a soldurilor.

După procedeul de lucru adoptat, se deosebesc :

— forme de înregistrare contabilă prin transcriere ;

— forme de înregistrare contabilă copigrafice sau simultane ;

— forme de înregistrare contabilă prin prelucrări succesive (prin cartele sau benzi perforate etc.).

B. TEHNICA DE LUCRU ÎN DIFERITE FORME DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ

1. FORMELE DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ PRIN TRANSCRIERE

Formele de înregistrare contabilă prin transcriere sînt caracterizate prin aceea că operațiile economice sînt înregistrate, pe baza actelor justificative, într-un registru jurnal, de unde sînt apoi preluate și transcrise în alte registre, folosind permanent actele justificative.

De exemplu, pe baza actelor justificative, operația economică sau financiară este înregistrată prin formula contabilă în „registrul jurnal". Din acest registru, operația este transcrisă în Registrul cartea mare generală, unde este înregistrată atît în contul care s-a debitat, cît și în contul care s-a creditat. În cazul în care aceste conturi sînt desfășurate în conturi analitice, operația este transcrisă, tot din registrul jurnal, în Registrul cartea mare dezvoltătoare (în conturile analitice corespunzătoare).

Registrele folosite în formele de înregistrare contabilă prin transcriere, sînt, în general, adaptate modalităților manuale de înregistrare.

Cele mai cunoscute forme de înregistrare contabilă prin transcriere manuală sînt : forma „Jurnal-carte mare", forma „Maestru-șah" și forma „pe jurnale".

a. **Forma Jurnal-carte mare** se caracterizează prin următoarele aspecte : mijloacele de înregistrare folosite sînt alcătuite dintr-un singur *registru principal, combinat,* care unește la un loc registrul de evidență cronologică (jurnalul) cu registrul de înregistrare sistematică sintetică (cartea mare), prin diverse variante de liniaturi și din registre sistematice analitice. Această formă se întîlnește la băncile cooperative și la cantine.

Tehnica de înregistrare în registrul „Jurnal-carte mare" este următoarea :

— în capul fiecărei coloane (din partea rezervată evidenței sistematice) se înscrie titlul unui cont sintetic, și în coloana respectivă se vor înscrie numai sumele care alcătuiesc rulajele acelui cont ;

— în această formă de înregistrare se pot folosi atît formule contabile simple, cît și formule contabile mixte ;

Scanned with OKEN Scanner

Registrul jurnal-carte mare, variantă unilaterală, fără solduri :

Jurnalul				Cartea mare							
1972 Data		Explicația	Suma	*„Materiale“*		*„Disponibil la bancă“*		*„Furnizori“*		Etc.	
Luna	Ziua			D	C	D	C	D	C	D	C
Martie	1	*„Materiale“=„Furnizori“*	2 000	2 000					2 000		
Martie	5	*„Furnizori“=„Disponibil la bancă“*					2 000	2 000			

Parte destinată înregistrărilor cronologice (prin formule contabile)

Parte destinată înregistrărilor sistematice sintetice (rulaje debitoare și creditoare privind conturile înscrise în capul coloanelor)

NOTĂ : Varianta unilaterală cu solduri se prezintă cu cîte trei coloane la fiecare cont destinate astfel : debit, credit, sold..

Scanned with OKEN Scanner

Registrul jurnal-carte mare, variantă bilaterală :

Cartea mare				Jurnal				Cartea mare		
„Materiale“	*„Disponibil la bancă“*	*„Furnizori“*	Etc.	1972 Data Luna	Ziua	Explicația	Sume	*„Materiale“*	*„Disponibil la bancă“*	*„Furnizori“*
2 000				martie	1	*„Materiale“=„Furnizori“*	2 000		2 000	2 000
		2 000		martie	3	*„Furnizori“=„Disponibil la bancă“*	2 000			

Parte destinată evidenței sistematice sintetice (rulaje debitoare ale conturilor înscrise în capul coloanelor)

Parte destinată înregistrării cronologice (prin formule contabile)

Parte destinată înregistrării sistematice (rulajele creditoare ale conturilor înscrise în capul coloanelor)

Scanned with OKEN Scanner

— în dreptul fiecărei formule contabile (înscrisă în partea rezervată registrului jurnal) se înscrie suma aferentă, atît în coloana de sume rezervată Registrului jurnal, cît și în coloanele din partea rezervată Registrului cartea mare, și anume :

— în coloana debit a contului care s-a debitat, și

— în coloana credit a contului care s-a creditat ;

— în fiecare lună se folosește un registru nou. La sfîrșitul lunii, atît pentru coloana de jurnal, cît și la fiecare cont în parte, se însumează rulajele lunii respective. În continuare, rulajele lunii respective se însumează cu totalurile rulajelor precedente (separat pentru debit și pentru credit), apoi, ținînd seama de soldul de la începutul anului, se stabilește soldul la sfîrșit de lună (pe fiecare cont în parte).

Această formă de înregistrare prezintă avantajul că reduce lucrările de înregistrare, dar prezintă marele dezavantaj că numărul conturilor sintetice care pot fi folosite este foarte redus (limitat de lățimea registrului folosit).

b. **Forma de înregistrare Maestru-șah,** numită și forma cu conturi corespondente, este o formă de înregistrare introdusă în multe întreprinderi și instituții, datorită avantajelor pe care le prezintă.

Mijloacele de înregistrare folosite în această formă de înregistrare contabilă se prezintă într-o construcție specială, avînd la bază *ideea grupării operațiilor înregistrate după corespondența dintre conturi.*

Legătura care se stabilește între contul care se debitează și contul care se creditează se datorează interdependenței dintre ele, care este specifică fiecărui fel de operație economică sau financiară. În acest fel corespondența dintre conturi are rolul de mijloc de cunoaștere și de control al activității desfășurate. Pornind de la această idee, corespondența dintre conturi devine un *principiu de bază al grupării datelor contabile,* și, în consecință, lucrarea de reflectare simplă a operațiilor înregistrate este transformată într-o *reflectare sistematică pe conturi corespondente.* În acest scop, conturile sintetice, precum și alte mijloace de reflectare și prezentare a datelor contabile sînt construite pe acest principiu, folosindu-se *liniaturi cu coloane multiple, destinate conturilor corespondente.*

Luînd în considerare cele arătate mai sus, forma veche de exprimare a explicației operației înregistrate (prin descrierea operației sau prin menționarea contului corespondent) a fost înlocuită prin *coloane de sume separate pe fiecare cont corespondent,* ceea ce permite însumarea periodică și anuală a acestora, determinînd astfel — cu ajutorul etalonului bănesc — *volumul operațiilor desfășurate, grupat pe fiecare cont corespondent,* respectiv pe fiecare fel de operație economică sau financiară.

În această formă de înregistrare contabilă, se folosesc mai multe modele de formulare, cu liniaturi diferite — denumite documente de înregistrare contabilă — ca : Jurnalul de înregistrare, Fișa de cont sintetic (întocmită separat pentru partea de debit și separat pentru partea de credit), Fișa de cont analitic (în variante diferite, după funcțiile contabile ale contului respectiv) etc.

Scanned with OKEN Scanner

Tehnica de înregistrare este următoarea :

— pe actul justificativ, sau pe documentul centralizator, se înscrie formula contabilă. Pentru anumite operaţii financiare efectuate în baza dispoziţiilor legale, fără acte justificative prealabile, se întocmeşte un document contabil special denumit *„Nota de contabilitate“ ;*

— fiecare formulă contabilă sau notă de contabilitate este semnată de contabilul şef (sau de un delegat al său), care confirmă astfel : verificarea concordanţei dintre operaţia consemnată în document şi formula contabilă stabilită, sumele stabilite pe fiecare cont ce se debitează sau se creditează etc. ;

— actele justificative, respectiv notele de contabilitate, avînd înscrise pe ele formula contabilă, se înregistrează în *„Jurnalul de înregistrare“*, primind un număr de ordine fiecare formulă contabilă în parte ;

— în continuare, potrivit formulei contabile înscrise pe document, operaţia respectivă este înscrisă atît în fişa de debit a contului care se debitează, cît şi în fişa de credit a contului care se creditează. În ambele fişe, suma se înscrie atît în coloana rulajului total, cît şi în coloana contului corespondent, pe acelaşi rînd ;

— la sfîrşitul fiecărei luni, se face totalizarea fiecărei fişe de cont, atît la coloana rulaj, cît şi la coloanele conturilor corespondente. Suma totalurilor din coloanele conturilor corespondente trebuie să fie egală cu totalul coloanei rulaj ;

— pe un rînd separat se preiau, din fişa lunii precedente, sumele totale privind contul respectiv — inclusiv coloanele de conturi corespondente — şi se stabileşte astfel totalul de la începutul anului. În fişa lunii ianuarie se preia soldul de la începutul anului, care se însumează cu rulajul total al lunii ianuarie ;

— la sfîrşitul fiecărei luni, se întocmeşte balanţa de verificare de rulaj lunar şi total (care face parte integrantă din organizarea acestei forme de înregistrare contabilă) ;

— ordinea cronologică a înregistrărilor este asigurată prin jurnalul de înregistrare, care serveşte, de asemenea, pentru însumarea formulelor contabile şi pentru stabilirea, în acest fel, a rulajului total al operaţiilor din luna respectivă. Acest lucru este posibil întrucît în jurnal formulele contabile sînt înscrise cu data, numărul de ordine primit la înregistrare şi suma acesteia. Numerotarea formulelor contabile începe în fiecare lună cu cifra unu ;

— în fiecare lună, întreprinderea întocmeşte un nou jurnal de înregistrare, astfel încît la sfîrşitul anului are 12 jurnale de înregistrare, fiecare exprimînd, prin totalul său, rulajul operaţiilor înregistrate în luna respectivă şi, cumulat de la începutul anului ;

— fişa de cont sintetic se întocmeşte în fiecare lună sau trimestrial (după nevoile întreprinderii), separat pentru fiecare cont. Se folosesc fişe separate pentru înscrierea rulajului debitor şi separat pentru înscrierea rulajului creditor. Fişele de cont pentru rulajul debitor alcătuiesc prima parte a *Registrului cartea mare : Debit ;* fişele de cont pentru rulajul creditor alcătuiesc a doua parte a *Registrului cartea mare : Credit.* Înregistrarea în aceste două părţi ale registrului se face pe baza aceluiaşi act justificativ (sau centralizator).

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea în conturile analitice se face direct din documentele primare (care servesc ca acte justificative); ea este premergătoare, de regulă, înregistrărilor în conturile sintetice.

c. **Forma de înregistrare contabilă pe jurnale** are la bază principiile formei Maestru-şah.

Datorită numeroaselor simplificări pe care le oferă, această formă de înregistrare a căpătat astăzi o largă aplicare. Dintre simplificările pe care le prezintă faţă de alte forme de înregistrare contabilă, cele mai importante sînt: reducerea lucrărilor de transcriere dintr-un registru în altul; reducerea şi simplificarea lucrărilor de evidenţă sistematică analitică; gruparea sistematică a datelor contabile de la începutul înregistrărilor, în funcţie de indicatorii necesari anumitor lucrări, cum sînt: calculaţia preţului de cost al producţiei, întocmirea dărilor de seamă etc. Toate acestea au fost obţinute prin crearea mai multor tipuri de registre, fiecare destinat unui anumit grup de operaţii economice şi avînd o liniatură adaptată cuprinderii indicatorilor caracteristici acelui grup de operaţii.

Astfel, se folosesc mai multe metode de registre jurnal, fiecare destinat înregistrării unui anumit gen de operaţii economice sau financiare.

În delimitarea sferei de folosire a fiecărui jurnal s-a adoptat drept criteriu contul sau grupul de conturi care se creditează la înregistrarea unui anumit gen de operaţii. De exemplu, în operaţiile privind aprovizionarea cu materiale, se creditează contul *„Furnizori“*, iar în operaţiile de plăţi făcute în numerar se creditează contul *„Casa“*. Deci, toate operaţiile de aprovizionări de materiale se înregistrează în jurnalul întocmit pentru creditarea contului *„Furnizori“*, iar toate operaţiile privind plăţile în numerar se înregistrează în jurnalul destinat pentru creditarea contului *„Casa“* etc.

La alcătuirea acestor registre jurnal s-a folosit, din forma de înregistrare Maestru-şah, ideea *coloanelor multiple, destinate conturilor corespondente*, şi ideea schemei *de înregistrare şah*, adică înscrierea sumei privind o anumită operaţie, atît în coloana contului care se creditează, cît şi în coloana contului corespondent debitor. Cu alte cuvinte, fişa de cont Maestru-şah, pentru partea de credit a unui cont, a fost transformată şi adaptată funcţiei de evidenţă cronologică, ca registru jurnal. Întrucît prin coloanele de conturi corespondente se poate stabili şi rulajul conturilor corespondente debitoare, s-a renunţat la transcrierea fiecărei operaţii şi în fişa contului corespondent debitor, simplificîndu-se astfel munca de înregistrare contabilă.

Pentru evidenţa analitică din cadrul multor conturi sintetice au fost create anumite situaţii, fie ca registre independente, fie chiar în cadrul jurnalului privind contul pentru care se face dezvoltarea analitică. De asemenea, pentru uşurarea unor lucrări de repartizare (a diferenţelor de preţ etc.) au fost create situaţii cu liniaturi specifice scopului urmărit. Înregistrările în jurnale sau în situaţii se fac direct din actele justificative sau din documentele centralizatoare operative. La sfîrşitul fiecărei luni, situaţiile se încheie, iar datele respective sînt transcrise sub formă de totaluri în registrele jurnal corespunzătoare, şi apoi se totalizează jurnalele.

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul fiecărui jurnal, suma totalurilor stabilite la coloanele conturilor corespondente trebuie să fie egală cu totalul coloanei privind rulajul contului creditor. Totalurile astfel stabilite sînt transcrise în Registrul cartea mare, care se folosește numai la sfîrșit de lună.

În cadrul acestui registru, pentru fiecare cont, rulajul debitor este desfășurat pe conturi corespondente creditoare, iar rulajul creditor este dat în sumă globală (întrucît el este desfășurat pe conturi corespondente debitoare în jurnalul din care este transcris).

Fișa de cont sintetic folosită în această formă de înregistrare este superioară fișei de cont din alte forme de înregistrare contabilă, pentru că ea prezintă la un loc rulajul debitor, rulajul creditor și soldul contului respectiv la sfîrșitul fiecărei luni. În plus, rulajul debitor, după cum s-a arătat mai sus, este desfășurat pe conturi corespondente. Pentru întocmirea acestui registru, se folosesc registrele jurnal (în nici un caz nu se folosesc situațiile).

În concluzie, în această formă de înregistrare se folosesc :

— *mai multe formulare de jurnal, create pe genuri de operații, după contul care se creditează ;*

— *registre situații,* pentru *dezvoltarea analitică a unui cont sintetic,* pentru *efectuarea unor lucrări de grupare sistematică* a unor indicatori, sau pentru *lucrări de repartizare* a datelor colectate prin situația respectivă ;

— *Registrul cartea mare,* care se folosește numai la sfîrșitul lunii.

Tehnica de lucru variază la diferite ramuri ale economiei naționale, întrucît unele registre diferă de la o ramură la alta. În toate cazurile, însă, se au în vedere următoarele *norme generale de lucru :*

— în baza actului justificativ sau a documentului centralizator, pe care s-a înscris formula contabilă, operațiile sînt înregistrate în jurnalul stabilit pentru contul ce trebuie să fie creditat (în coloana contului corespondent debitor și în coloana de rulaj total al contului creditor) ;

— pentru anumite conturi, la care este necesar să se cunoască zilnic soldul, operația este înscrisă și în situația destinată stabilirii acestui sold ;

— anumite genuri de operații, care se repetă în număr mare în cursul lunii (eliberări de materiale necesare procesului de producție, cheltuieli de producție, salarii etc.) sînt centralizate în cursul lunii prin anumite situații. Asemenea operații sînt înscrise în registrul jurnal numai pe baza totalurilor stabilite în situațiile centralizatoare ;

— după înscrierea în registrele „Jurnal" a tuturor operațiilor efectuate în cursul lunii (inclusiv totalurile din situațiile centralizatoare), se însumează fiecare coloană din registrele jurnal, se verifică păstrarea egalității bilanțiere în cadrul fiecărui jurnal (totalul coloanei de rulaj creditor trebuie să fie egal cu suma totalurilor de la coloanele de conturi corespondente) și apoi totalurile din jurnal sînt înscrise în registrul „Cartea mare".

Datorită faptului că permit specializarea și perfecționarea lucrărilor de contabilitate, formele de înregistrare Maestru-șah și pe jurnale au căpătat o largă răspîndire.

Scanned with OKEN Scanner

2. FORMELE DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ COPIGRAFICE SAU SIMULTANE

Aceste forme de înregistrare se caracterizează prin faptul că lucrările de înregistrare sînt executate prin înscrierea simultană în două sau chiar trei registre diferite (prin suprapunerea acestora — cu ajutorul unui aparat de suprapunere — şi cu indigou). În acest scop, liniaturile diferitelor registre sînt coordonate între ele, astfel încît să fie asigurată suprapunerea perfectă atît a rîndurilor, cît şi a coloanelor din diferitele registre folosite. Operaţia de suprapunere este posibilă datorită faptului că majoritatea registrelor folosite — în special registrele de evidenţă sistematică (sintetice şi analitice) — sînt alcătuite din fişe volante.

Formele de înregistrare contabilă copigrafică sînt adaptate fie modalităţilor manuale de înregistrare, fie mijloacelor mecanice de înregistrare şi calcul.

a. **Formele copigrafice manuale,** diferite ca nume, după fabricaţia aparatului de suprapunere, sînt asemănătoare ca mijloace şi tehnică de lucru.

Mijloacele de lucru folosite în formele de înregistrare contabilă copigrafice manuale sînt : Registrul jurnal, Registrul cartea mare generală, Cartea mare dezvoltătoare, aparatul de suprapunere, aparatul de grupaj, placa metalică, instrumentul special de scris, indigoul etc.

Registrul jurnal se prezintă, de obicei, sub formă de caiet legat, iar registrele de evidenţă sistematică, sintetică şi analitică, se prezintă sub formă de fişe volante. Ceea ce caracterizează aceste trei mjiloace de înregistrare este faptul că spaţiile dintre rînduri şi liniatura coloanelor la cele trei registre se suprapun perfect. Registrul jurnal are în plus, în partea laterală dreaptă, un spaţiu rezervat înscrierii titlului contului care a fost suprapus la înregistrarea făcută pe rîndul respectiv.

Aparatul de suprapunere se fixează pe Registrul jurnal şi este destinat să creeze condiţiile necesare unei suprapuneri perfecte a fişelor de cont peste Registrul jurnal, atît pe rînduri cît şi pe coloane. Pentru asigurarea acestor condiţii, aparatul de suprapunere prezintă două coordonate : una verticală şi una orizontală cărora le corespund două coordonate similare, marcate atît pe jurnal cît şi pe fişele de cont.

Aparatul de grupaj se foloseşte pentru alegerea, cu mai multă uşurinţă, după criteriile conturilor sintetice, a sumelor înregistrate, în vederea stabilirii rulajelor totale privind fiecare cont sintetic.

Placa metalică se aşază sub fila Registrului jurnal pe care urmează să se facă înregistrări, fiind destinată să asigure imprimarea în bune condiţii a indigoului pe fila registrului, cu ocazia înregistrării copigrafice.

Instrumentul special de scris este, de regulă, un stilou cu peniţă foarte tare, un stilou cu bilă (cu pastă) sau un stilou cu peniţă de sticlă, pentru a asigura transcopierea — cu ajutorul indigoului — pe registrul jurnal, a înregistrării înscrise pe fişa de cont suprapusă.

Indigoul se aşază deasupra filei de registru jurnal, cu faţa în jos atît cît să acopere partea din registrul jurnal destinată a fi suprapusă de fişa de cont (deci, nu şi partea laterală dreaptă, destinată înscrierii titlului contului în care se face înregistrarea).

Scanned with OKEN Scanner

În această formă de înregistrare contabilă, formula contabilă nu mai apare sub forma unei egalități. Formula contabilă rezultă din înregistrări făcute pe rînduri separate. Contul debitor și contul creditor, care alcătuiesc o formulă contabilă, nu sînt înscrise alături și nici măcar pe rînduri alăturate, ceea ce face cu totul dificilă determinarea corespondenței conturilor, mai ales că explicația înscrisă cu ocazia înregistrării este o explicație descriptivă și nu contabilă.

Pentru aceste motive, formele de înregistrare copigrafice nu se aplică în contabilitatea socialistă ca forme propriu-zise de înregistrare contabilă, ci numai ca mijloace de lucru auxiliare, în cadrul formelor de înregistrare contabilă adoptate. Cu excepția registrului jurnal, mijloacele de lucru prezentate sînt folosite pentru efectuarea înregistrărilor contabile în conturile analitice, mai ales pentru conturile sintetice cu numeroase operații economice și financiare. În aceste lucrări, în locul registrului jurnal se folosesc documentele centralizatoare, care se întocmesc simultan cu înregistrarea făcută în conturile analitice. Aceste centralizatoare servesc la determinarea rulajului contului sintetic, în vederea înregistrării în Cartea mare generală.

b. **Formele copigrafice mecanice,** ca și formele copigrafice manuale, sînt diferite sub aspectul mijloacelor mecanice folosite, dar asemănătoare sub aspectul mijloacelor de înregistrare și al tehnicii de lucru.

Mijloacele mecanice folosite sînt formate din mașini de înregistrat combinate cu dispozitive de calculat pentru operații de adunare și de scădere, denumite *calculatori*. Tehnica de lucru este asemănătoare formelor copigrafice manuale. Astfel, peste registrul jurnal (care aici este și el sub formă de file volante), fixat pe mașina de contabilizat, se suprapune fișa contului analitic sau sintetic în care urmează să se înregistreze (între acestea se află indigoul necesar înregistrării simultane). Simultan cu înregistrarea sumelor în coloanele de debit și credit, mașina de contabilizat stabilește în mod automat, cu ajutorul calculatorilor, rulajul debitor, rulajul creditor și soldul nou. Prin aceasta se ușurează munca în executarea lucrărilor de contabilitate și se asigură exactitatea indicatorilor stabiliți.

3. FORMELE DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ PRIN PRELUCRĂRI SUCCESIVE (PRIN CARTELE PERFORATE)

Aceste forme sînt adaptate mijloacelor mecanice de înregistrare și calcul. În țara noastră se aplică forma cartelelor perforate, care constă din imprimarea mecanică a elementelor extrase dintr-un document primar, într-o cartelă de carton, care este folosită apoi pentru diferite prelucrări succesive.

Ca *mijloace de lucru*, se folosesc următoarele :

— *Cartela*, cu un format prestabilit, confecționată dintr-un carton de o grosime uniformă, foarte flexibil și elastic. Suprafața cartelei este împărțită în zece rînduri corespunzătoare cifrelor de la 0—9, și în 45, 80

sau 90 de coloane, destinate tot atîtor cifre, care pot fi folosite, grupate sub formă de simboluri, de sume sau cantități, pentru imprimarea diferiților indicatori preluați de pe documentul primar supus înregistrării contabile. La unele sisteme de mașini, prin restrîngerea spațiului dintre rînduri s-a obținut dublarea numărului de coloane arătat mai sus.

Imprimarea se execută cu ajutorul unei mașini speciale, numită mașina de perforat.

Prin perforațiile făcute la întretăierea rîndurilor (care marchează cifrele) cu coloanele (care marchează indicatorii) se exprimă — prin simboluri cifrice și sume — toate datele necesare înregistrărilor contabile.

Întrucît un simbol cifric sau o sumă sînt alcătuite, de regulă, din mai multe cifre, pentru fiecare indicator se rezervă un anumit număr de coloane (2—6—10, după caz).

Pentru exemplificare, se consideră următoarea operație economică : în ziua de 23 decembrie, cu bonul de materiale nr. 38754 s-au eliberat, secției de producție „Cazangerie", pentru comanda nr. 7123, materii prime cu simbol intern 200456, din magazia nr. 4, în valoare de 587 632,50 lei.

În vederea înregistrării în cartelă, se stabilesc coduri cifrate pentru fiecare categorie de elemente sau indicatori. Astfel, se consideră că operația de eliberare de materiale din magazie este codificată cu simbolul intern 789 ; documentul „Bon de materiale" este codificat cu simbolul cifric 246, secția principală de producție „Cazangerie" este codificată cu simbolul cifric 50054, care se atașează la începutul numărului comenzii, iar magazia de materii prime nr. 4 este codificată cu simbolul cifric 004, care se atașează la începutul simbolului intern al materialului eliberat. După imprimarea, prin perforare, a elementelor arătate mai sus (ținînd seama și de simbolurile cifrice considerate), operația luată ca exemplu va fi reflectată în cartelă, așa cum se prezintă exemplul de la pagina următoare (punctele negre simbolizează perforările făcute în cartelă). În exemplificare s-a folosit modelul de cartelă cu 45 de coloane, care au fost grupate astfel încît toți indicatorii necesari să poată fi cuprinși.

Pentru urmărirea lesnicioasă a exemplificării, în capătul de sus al cartelei s-au arătat prin cifre perforațiile efectuate. O asemenea înscriere cifrică pe cartelă a perforațiilor este executată de *mașina de interpretat*.

Mașinile de contabilizat folosite în această formă de înregistrare sînt de mai multe feluri, fiecare din ele avînd destinația de a efectua o anumită lucrare.

— *Mașina de perforat* este destinată ca, prin perforări efectuate în cartelă, să transpună pe aceasta elementele cuprinse în documentul primar. După transpunerea în cartelă a elementelor necesare înregistrării contabile, documentul primar, împreună cu cartela perforată sînt trecute la mașina de control.

— *Mașina de control* servește pentru a verifica dacă perforațiile din cartelă corespund datelor din actul justificativ. În acest scop, operatorul repetă la această mașină înscrierea elementelor din documentul primar, pe cartela deja perforată. Dacă perforațiile au fost bine executate,

Scanned with OKEN Scanner

1 2	2 3	2 4 6	3 8 7 5 4	7 8 9	5 0 0 5 4 7 1 2 3	0 0 4 2 0 0 4 5 6	0 0 0 0 5 8 7 6 3 2 5 0
Data		Document		Felul operației	Contul debitor	Contul creditor	Suma
luna	ziua	felul	numărul				
1 2	3 4	5 6 7	8 9 10 11 12	13 11 15	16 17 18 19 20 21 22 23 24	25 26 27 28 29 30 31 32 33	34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45
0 0	0 0	0 0 0	0 0 0 0 0	0 0 0	0 ● ● 0 0 0 0 0 0	● ● 0 0 ● ● 0 0 0	● ● ● ● 0 0 0 0 0 0 0 ●
● 1	1 1	1 1 1	1 1 1 1 1	1 1 1	1 1 1 1 1 1 ● 1 1	1 1 1 1 1 1 1 1 1	1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1
2 ●	● 2	● 2 2	2 2 2 2 2	2 2 2	2 2 2 2 2 2 2 ● 2	2 2 2 ● 2 2 2 2 2	2 2 2 2 2 2 2 2 ● 2 2
3 3	3 ●	3 3 3	● 3 3 3 3	3 3 3	3 3 3 3 3 3 3 3 ●	3 3 3 3 3 3 3 3 3	3 3 3 3 3 3 3 ● 3 3 3
4 4	4 4	4 ● 4	4 4 4 4 ●	4 4 4	4 4 4 4 ● 4 4 4 4	4 4 ● 4 4 4 ● 4 4	4 4 4 4 4 4 4 4 4 4 4 4
5 5	5 5	5 5 5	5 5 5 ● 5	5 5 5	● 5 5 ● 5 5 5 5 5	5 5 5 5 5 5 5 ● 5	5 5 5 5 ● 5 5 5 5 ● 5
6 6	6 6	6 6 ●	6 6 6 6 6	6 6 6	6 6 6 6 6 6 6 6 6	6 6 6 6 6 6 6 6 ●	6 6 6 6 6 6 6 ● 6 6 6 6
7 7	7 7	7 7 7	7 7 ● 7 7	● 7 7	7 7 7 7 7 ● 7 7 7	7 7 7 7 7 7 7 7 7	7 7 7 7 7 7 ● 7 7 7 7 7
8 8	8 8	8 8 8	8 ● 8 8 8	8 ● 8	8 8 8 8 8 8 8 8 8	8 8 8 8 8 8 8 8 8	8 8 8 8 8 ● 8 8 8 8 8 8
9 9	9 9	9 9 9	9 9 9 9 9	9 9 ●	9 9 9 9 9 9 9 9 9	9 9 9 9 9 9 9 9 9	9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9
1 2	3 4	5 6 7	8 9 10 11 12	13 14 15	16 17 18 19 20 21 22 23 24	25 26 27 28 29 30 31 32 33	34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45

Scanned with OKEN Scanner

cartela trece prin mașina de control fără oprire. O eventuală greșeală la perforare, face ca la mașina de control să se oprească cartela în dreptul perforației greșit executată. După această verificare, documentele primare sînt trecute la arhivă, pentru clasare și păstrare. Toate lucrările ulterioare de contabilitate, de evidență operativă sau statistice, sînt executate prin prelucrarea mecanică, repetată și succesivă, a elementelor cuprinse în cartela perforată.

— *Mașina de sortat* execută sortarea cartelelor respective după diferite criterii de grupare și sistematizare contabile. Mașina dispune de 10—15 sertare, în care se poate repartiza simultan masa cartelelor perforate în tot atîtea grupe diferite. Capacitatea de lucru a acestor mașini este de 12 000—25 000 de cartele pe oră.

Lucrarea de sortare poate fi organizată prin două *procedee principale*, și anume :

— *procedeul grupărilor*, care constă în separarea masei de cartele perforate, mai întîi pe grupe mari, pe elemente diferite din aceeași rubrică a cartelei ; de exemplu, sortarea cartelelor pe conturi sintetice debitoare sau pe conturi sintetice creditoare etc. Apoi, cartelele sînt sortate pe elementele de analiză : cartelele privind același cont debitor sînt sortate pe conturi corespondente creditoare sau, cartelele privind același cont creditor sînt sortate pe conturi corespondente debitoare. Sortarea pe elemente de analiză se poate face și după alte criterii, de exemplu, cartele privind același cont sintetic debitor sau creditor pot fi sortate pe conturi analitice, pe gestionari, pe secții de producție, pe faze de fabricație etc. ;

— *procedeul analizei cu separare* constă în sortarea cartelelor perforate în cadrul unui singur element, pe criterii de analiză și separînd într-o grupă compactă toate cartelele care nu privesc elementul respectiv ; de exemplu, sortarea pe conturi analitice a cartelelor privind un singur cont sintetic și separarea acestora de masa cartelelor privind alte conturi.

Procedeul grupărilor este superior procedeului analizei cu separare, întrucît încarcă mai puțin mașina de sortat, și dă posibilitatea unor grupări utile prelucrărilor ulterioare ; de exemplu, cartelele grupate pe conturi creditoare și subdivizate pe conturi corespondente debitoare pot servi înregistrării contabile după schema formei de înregistrare pe jurnale sau după schema formei de înregistrare Maestru-șah.

— *Mașina de tabulat* este destinată transpunerii în formă de „tabulagramă“ a datelor cuprinse în cartelele perforate, și totalizării sumelor respective pe grupe de cartele ; de exemplu, după înscrierea în tabulagramă a tuturor cartelelor privind același cont creditor și același cont corespondent debitor, mașina înscrie automat totalul stabilit. Uneori, mașina de tabulat este conectată cu o mașină de perforat, care imprimă automat, pe o cartelă nouă, totalul stabilit de mașina de tabulat, cu menționarea elementelor necesare : data, contul corespondent debitor, contul creditor, suma etc. Această cartelă reprezintă, de fapt o formulă contabilă pentru toate operațiile economice sau financiare dintr-o zi, care sînt reflectate prin aceeași corespondență între conturi.

Scanned with OKEN Scanner

— *Tabulagrama* este de fapt registrul jurnal întocmit de maşina de tabulat, prin interpretarea şi înscrierea cifrică, pe o bandă lată de hîrtie — a perforaţiilor cuprinse în fiecare cartelă. Fiecare rînd din tabulagramă corespunde unei cartele perforate, respectiv unei operaţii (unui document justificativ). Rîndurile de totaluri alcătuiesc formulele contabile.

Cartelele executate automat de maşina de perforat conexată la maşina de tabulat sînt păstrate în clasoare speciale, într-o anumită ordine (după contul creditor sau după contul debitor), alcătuind astfel înregistrările în evidenţă contabilă sistematică sintetică. La sfîrşitul lunii, ele sînt regrupate pe conturi corespondente (cu ajutorul maşinii de sortat) şi totalizate (cu ajutorul maşinii de tabulat), stabilindu-se astfel, atît rulajul creditor, cît şi rulajul debitor al fiecărui cont. Prin prelucrări similare se execută toate lucrările de evidenţă contabilă, pînă la stabilirea bilanţului.

Cartelele perforate iniţial, adică acelea întocmite pe baza documentelor primare, sînt folosite, după întocmirea tabulagramei, pentru alte prelucrări sucesive, ca : sortarea lor pe conturi analitice, pe gestionari, pe secţii de producţie etc., şi pentru stabilirea diferitelor totaluri pe aceste grupe.

Cartelele mai pot fi regrupate pe feluri de operaţii, pe documente şi pe numere de ordine (această ultimă regrupare corespunde uneori modului de clasare a documentelor primare). După trecerea unei perioade de timp (un trimestru, semestru sau an) cartelele sînt distruse şi predate la unităţile de colectare a deşeurilor.

Sistemele mai moderne de maşini de contabilizat folosesc *benzi perforate* cu mai multe canale (5, 6, 7, 9 canale). Printr-un sistem de combinare a perforaţiilor făcute pe diferite canale, fiecare rînd de pe bandă corespunde unei litere sau unei cifre. Uneori, *banda perforată se obţine simultan cu întocmirea* (la maşina de scris) a *documentului primar*, şi serveşte pentru întocmirea ulterioară, în mod automat, a cartelei perforate.

În categoria formelor de înregistrare contabilă prin prelucrări succesive se situează şi formele care folosesc maşinile de înregistrare construite *pe principiul benzii electromagnetice* sau pe *principiul celulei electronice*, în care cartela perforată este înlocuită cu o *bandă metalizată aflată pe însuşi documentul primar*. Completarea documentului primar se execută la o maşină de scris specială, care, concomitent cu completarea în litere şi în cifre a documentului, imprimă pe banda metalizată impulsuri electromagnetice de anumite intensităţi, corespunzătoare cifrelor sau literelor înscrise în document. Folosind procedeul simbolizării cifrice, elementele necesare sînt imprimate pe banda metalizată.

Ulterior, elementele de pe banda metalizată sînt prelucrate de maşini cu dispozitive speciale, obţinîndu-se în mod automat toate prelucrările şi sistematizările necesare, pînă la întocmirea bilanţului.

O altă aplicaţie a celulei electronice o reprezintă maşinile de scris ale căror cifre, folosite pentru înscrierea sumelor sau a simbolurilor

Scanned with OKEN Scanner

cifrice, au o formă specială (stil cubist cu unele linii îngroşate). Documentele scrise la aceste maşini sînt prelucrate automat (citite şi interpretate) de maşini speciale cu celule fotoelectrice, care execută toată gama de lucrări de contabilitate, în mod automat.

Schema 33

Formele de înregistrare contabilă

Înregistrarea contabilă prin transcriere	Forma jurnal-carte mare	Registrul jurnal-carte mare şi Registre auxiliare
	Forma Maestru-şah	Jurnal de înregistrare — lunar Cartea mare sintetică — debit Cartea mare sintetică — credit Registre auxiliare
	Forma pe jurnale	Registre jurnal pe genuri de operaţii Registre situaţii Registrul cartea mare sintetică
Înregistrarea contabilă copigrafică sau simultană	Forme manuale	Registrul jurnal Registrul cartea mare sintetică Registre auxiliare (file volante) Aparatele de suprapunere şi de scris
	Forme mecanice	La fel ca la formele manuale Maşini de înregistrare (contabilizat)
Înregistrarea contabilă prin prelucrări succesive	Cu cartele perforate, benzi perforate	Cartele sau benzi; tabulagrame Maşini de perforat, de verificat, de sortat, de tabulat etc.
	Cu benzi electromagnetice, cu celulă electronică	Maşini de înregistrare electromagnetică şi de prelucrare a datelor

Scanned with OKEN Scanner

BALANȚELE DE VERIFICARE

A. DEFINIȚIA BALANȚELOR DE VERIFICARE

Oricare ar fi forma de înregistrare contabilă adoptată de o întreprindere sau instituție și oricare ar fi procedeul folosit (manual sau mecanic), mijloacele de reflectare contabilă rămîn aceleași : *contul* și *formula contabilă*. Ca urmare a acestui fapt, principiile pe care se fundamentează sistemul contabilității în partidă dublă (dubla înregistrare, egalitatea bilanțieră etc.) sînt permanent valabile.

În timpul efectuării înregistrărilor contabile se pot strecura greșeli, fie cu ocazia transcrierii unei operații economice dintr-un registru în altul, fie cu ocazia însumării rulajelor sau a stabilirii soldurilor, fie chiar cu ocazia întocmirii formulei contabile.

Erorile pot fi ocazionate de : scrierea incompletă a unei sume, inversarea cifrelor care alcătuiesc o sumă, transcrierea altei sume, transcrierea la alt cont decît cel la care trebuie făcută înregistrarea, transcrierea în altă parte a contului sau chiar omiterea transcrierii unei operații la ambele conturi ale formulei contabile sau numai la unul din acestea etc.

Cele mai multe din aceste erori au ca efect pierderea egalității bilanțiere la rulajele și soldurile conturilor, egalitate care caracterizează sistemul dublei înregistrări contabile. Sînt însă și erori care nu modifică egalitatea bilanțieră a conturilor.

Pentru asigurarea păstrării acestei egalități, care este un factor de seamă în garantarea exactității datelor contabile, este necesar ca periodic să se facă verificarea exactității înregistrărilor contabile.

Instrumentul de lucru folosit în acest scop este balanța de verificare.

Balanța de verificare se prezintă sub forma unei situații care cuprinde toate conturile folosite în contabilitatea unei întreprinderi sau instituții și coloane de sume, în care se înscriu, pentru fiecare cont în parte, rulajul debitor, rulajul creditor, soldul etc. Se numește balanță de verificare deoarece permite punerea în balanță a rulajelor și soldurilor conturilor, dînd posibilitatea să se verifice menținerea echilibrului dublei înregistrări, adică a egalității între totalul rulajelor debitoare și totalul rulajelor creditoare, respectiv între totalul soldurilor debitoare și totalul soldurilor creditoare.

Scanned with OKEN Scanner

Balanța de verificare este un procedeu al metodei evidenței contabile, folosit pentru a controla, cu ajutorul rulajelor și soldurilor conturilor, menținerea egalității bilanțiere în urma înregistrărilor contabile efectuate.

Balanțele de verificare se întocmesc, de regulă, la sfîrșitul fiecărei luni, dar ele pot fi întocmite oricînd se simte nevoia unei verificări a exactității înregistrărilor contabile.

B. FORME ȘI FELURI DE BALANȚE DE VERIFICARE

După natura conturilor pe care le cuprind, se deosebesc două *feluri* de balanțe de verificare :

— *balanțe de verificare sintetice sau generale,* care cuprind totalitatea conturilor sintetice folosite pentru înregistrările contabile din anul respectiv ;

— *balanțe de verificare analitice,* care cuprind toate conturile analitice deschise în cadrul unui cont sintetic.

După numărul de egalități ce se stabilesc prin însumarea coloanelor pe care le cuprind, se deosebesc mai multe *forme* de balanțe de verificare sintetice sau generale, astfel : balanțe de verificare cu o egalitate, balanțe de verificare cu două egalități, balanțe de verificare cu trei egalități și balanțe de verificare cu patru egalități.

— *Balanța de verificare cu o egalitate* se prezintă în două variante :

— *balanța de totaluri,* prin care se obține egalitatea : suma totalurilor debitoare=suma totalurilor creditoare ;

— *balanța de solduri,* prin care se obține egalitatea : suma soldurilor debitoare=suma soldurilor creditoare.

— *Balanța de verificare cu două egalități,* denumită și *balanța de totaluri și solduri,* trebuie să aibă următoarele două egalități :

suma totalurilor debitoare=suma totalurilor creditoare ;

suma soldurilor debitoare=suma soldurilor creditoare.

— *Balanța de verificare cu trei egalități* se prezintă în două variante :

— *balanța de rulaje lunare cu solduri precedente,* prin care se obțin egalitățile :

suma soldurilor precedente debitoare=suma soldurilor precedente creditoare ;

suma rulajelor debitoare din luna curentă=suma rulajelor creditoare din luna curentă ;

suma soldurilor finale (noi) debitoare=suma soldurilor finale (noi) creditoare ;

— *balanța în forma tablei de șah,* prin care se obțin aceleași egalități, dar în care rulajele din luna curentă sînt înscrise pe conturi corespondente.

Scanned with OKEN Scanner

— *Balanţa de verificare cu patru egalităţi,* denumită şi *balanţa combinată* sau *balanţa de rulaje lunare cu totaluri precedente,* cuprinde următoarele egalităţi :

suma totalurilor precedente debitoare = suma totalurilor precedente creditoare ;

suma rulajelor debitoare din luna curentă = suma rulajelor creditoare din luna curentă ;

suma totalurilor generale debitoare = suma totalurilor generale creditoare ;

suma soldurilor finale debitoare = suma soldurilor finale creditoare.

Balanţele de verificare analitice pot fi subgrupate astfel : *balanţe pentru conturi bifuncţionale, balanţe pentru conturi monofuncţionale.*

C. MODUL DE ÎNTOCMIRE A DIFERITELOR BALANŢE DE VERIFICARE, CUPRINSUL ACESTORA ŞI CORELAŢIILE CARE SE STABILESC CU AJUTORUL LOR

1. GENERALITĂŢI

Întocmirea balanţei de verificare începe cu totalizarea sumelor debitoare, totalizarea sumelor creditoare şi stabilirea soldului la fiecare cont în parte.

Lucrarea de întocmire a balanţei de verificare se continuă cu preluarea acestor indicatori de la fiecare cont şi transpunerea lor în formularul de balanţă de verificare. Acest formular are o parte comună tuturor balanţelor : coloana cu fila sau pagina contului şi coloana cu titlul contului. Restul formularului cuprinde perechi de coloane diferite ca număr, după forma balanţei de verificare.

După ce totalurile şi soldurile tuturor conturilor au fost transpuse în perechile de coloane corespunzătoare, se procedează la însumarea fiecărei coloane în parte şi, se stabilesc totalurile balanţei de verificare. Totalurile stabilite în cadrul fiecărei perechi de coloane (debit—credit) trebuie să fie egale între ele.

În cazul formelor de înregistrare contabilă în care conturile (prin liniatura lor) nu permit stabilirea soldurilor, aceste solduri se stabilesc direct în balanţa de verificare, făcîndu-se diferenţa între totalul debitor şi totalul creditor la fiecare cont în parte.

Pentru exemplificarea modului de întocmire a diferitelor feluri de balanţe de verificare, se presupune următoarea situaţie :

— La 1 ianuarie 1972 au fost deschise conturile necesare pentru reflectarea existenţelor de mijloace şi de surse economice din bilanţul următor :

Scanned with OKEN Scanner

Activ	*Bilanț la 1 ianuarie 1972*		Pasiv
„Mijloace fixe“	700 000	*„Fondul mijloacelor fixe“*	700 000
„Materiale“	1 300 000	*„Fondul mijloacelor circulante“*	1 650 000
„Cont curent“	450 000	*„Furnizori“*	100 000
Total activ	2 450 000	Total pasiv	2 450 000

— În luna ianuarie 1972, întreprinderea a efectuat mai multe operații economice, care au fost înregistrate astfel :

În *debitul* conturilor :		În *creditul* conturilor :	
„Mijloace fixe“	150 000	*„Mijloace fixe“*	100 000
„Materiale“	200 000	*„Materiale“*	—
„Casa“	250 000	*„Casa“*	200 000
„Cont curent“	200 000	*„Cont curent“*	300 000
„Fondul mijloacelor fixe“	100 000	*„Fondul mijloacelor fixe“*	150 000
„Furnizori“	50 000	*„Furnizori“*	200 000
	950 000		950 000

— În luna februarie 1972, au fost efectuate următoarele operații economice și financiare :

1) Conform bonurilor de materiale s-au dat în fabricație pentru comanda nr. 126 materii prime în valoare de 300 000 lei, care s-au înregistrat prin formula contabilă :

3 februarie

300 000 *„Cheltuielile producției de bază“* = *„Materiale“* 300 000

2) S-au transferat unei întreprinderi mijloace fixe în stare nouă, în valoare de 50 000 lei. În baza procesului-verbal de predare-primire s-a efectuat înregistrarea prin formula contabilă :

8 februarie

50 000 *„Fondul mijloacelor fixe“* = *„Mijloace fixe“* 50 000

3) Prin contul de la bancă s-a achitat unui furnizor suma de 100 000 lei. Pe baza extrasului de cont primit de la bancă această operație s-a înregistrat prin formula contabilă :

12 februarie

100 000 *„Furnizori“* = *„Cont curent“* 100 000

4) Potrivit listei de avansuri chenzinale, s-a ridicat de la bancă numerarul necesar și s-au plătit muncitorilor avansuri chenzinale în sumă de

Scanned with OKEN Scanner

60 000 lei. Aceste două operații au fost înregistrate prin formulele contabile :

18 februarie

60 000 „*Casa*“ = „*Cont curent*“ 60 000

18 februarie

60 000 „*Decontări cu salariații*“ = „*Casa*“ 60 000

5) Prin statul de salarii s-au stabilit drepturile muncitorilor și funcționarilor în sumă de 180 000 lei, astfel :

— pentru producția de bază lei 150 000,
— pentru cheltuielile comune ale secțiilor lei 20 000,
— pentru cheltuielile generale ale întreprinderii lei 10 000.

Această operație s-a înregistrat prin formula contabilă :

29 februarie

150 000	„*Cheltuielile producției de bază*“	= „*Decontări cu salariații*“	180 000
20 000	„*Cheltuieli comune ale secției*“		
10 000	„*Cheltuieli generale ale întreprinderii*“		

6) Tot prin statul de salarii, s-au reținut, din drepturile de salarii ale salariaților, impozite pe salarii în sumă de 10 000 lei, care s-au înregistrat prin formula contabilă :

29 februarie

10 000 „*Decontări cu salariații*“ = „*Decontări cu bugetul statului*“ 10 000

7) S-au calculat și cuprins în cheltuieli contribuțiile de asigurări sociale 10% asupra salariilor, care s-au înregistrat prin formula contabilă :

29 februarie

17 000	„*Cheltuieli comune ale secției*“	= „*Decontări privind asigurările sociale*“	18 000
1 000	„*Cheltuieli generale ale întreprinderii*“		

8) S-au primit, prin transfer, mijloacele fixe în valoare de 80 000 lei, cu o uzură în valoare de 16 000 lei. Pe baza procesului-verbal de predare-primire s-a stabilit formula contabilă de sporire a mijloacelor fixe, a fondului mijloacelor fixe (pentru valoarea rămasă) și a uzurii mijloacelor fixe, astfel :

29 februarie

80 000	„*Mijloace fixe*“	= „*Fondul mijloacelor fixe*“	64 000
		„*Uzura mijloacelor fixe*“	16 000

9) La sfîrşit de lună s-au repartizat şi cuprins, în cheltuielile producţiei de bază, cheltuielile indirecte ale secţiilor de fabricaţie (37 000 lei), şi cheltuielile generale ale întreprinderii (11 000 lei), prin formula contabilă :

29 februarie

48 000	*„Cheltuielile producţiei de bază“*	=	*„Cheltuieli comune ale secţiei“*	37 000
			„Cheltuieli generale ale întreprinderii“	11 000

În urma acestor operaţii, conturile prezintă următoarea situaţie :

Debit	*„Mijloace fixe“*		**Credit**
Sold, conform bilanţului	700 000	ianuarie-operaţii diverse	100 000
ianuarie-operaţii diverse	150 000	8 februarie *„Fondul mijloacelor fixe“*	50 000
Total 31 ianuarie	850 000		150 000
29 febr. *„Fondul mijloacelor fixe“*	64 000		
„Uzura mijloacelor fixe“	16 000		
	930 000		

Debit	*„Materiale“*		**Credit**
Sold, conform bilanţului	1 300 000	3 febr. *„Cheltuielile producţiei de bază“*	300 000
ianuarie-operaţii diverse	200 000		
	1 500 000		

Debit	*„Cont curent“*		**Credit**
Sold, conform bilanţului	450 000	ianuarie-operaţii diverse	300 000
ianuarie-operaţii diverse	200 000	12 febr. *„Furnizori“*	100 000
	650 000	18 febr. *„Casa“*	60 000
			460 000

Debit	*„Casa“*		**Credit**
ianuarie-operaţii diverse	250 000	ianuarie-operaţii diverse	200 000
18 febr. *„Cont curent“*	60 000	18 febr. *„Decontări cu salariaţii“*	60 000
	310 000		260 000

Scanned with OKEN Scanner

Debit *„Cheltuielile producției de bază"* **Credit**

3 febr.	*„Materiale"*	300 000	
29 febr.	*„Decontări cu salariații"*	150 000	
29 febr.	*„Cheltuieli comune ale secției"*	37 000	
	„Cheltuieli generale ale întreprinderii"	11 000	
		498 000	

Debit *„Cheltuieli comune ale secției"* **Credit**

29 febr.	*„Decontări cu salariații"*	20 000	29 febr. *„Cheltuielile producției de bază"*	37 000
29. febr.	*„Decontări privind asigurările sociale"*	17 000		
		37 000		

Debit *„Cheltuieli generale ale întreprinderii"* **Credit**

29. febr.	*„Decontări cu salariații"*	10 000	29. febr. *„Cheltuielile producției de bază"*	11 000
29. febr.	*„Decontări privind asigurările sociale"*	1 000		
		11 000		

Debit *„Fondul mijloacelor fixe"* **Credit**

ianuarie-operații diverse		100 000	Sold, conform bilanțului	700 000
8 febr.	*„Mijloace fixe"*	50 000	ianuarie-operații diverse	150 000
		150 000	Total ianuarie	850 000
			29 febr. *„Mijloace fixe"*	64 000
				914 000

Debit *„Fondul mijloacelor circulante"* **Credit**

		Sold, conform bilanțului	1 650 000

Debit *„Furnizori"* **Credit**

ianuarie-operații diverse		50 000	Sold, conform bilanțului	100 000
12 febr.	*„Cont curent"*	100 000	ianuarie-operații diverse	200 000
		150 000		300 000

Scanned with OKEN Scanner

Debit	„Decontări cu salariaţii"		Credit	
18 febr.	„Casa"	60 000	29 febr. „Cheltuielile producţiei de bază"	150 000
29 febr.	„Decontări cu bugetul statului"	10 000	„Cheltuieli comune ale secţiei"	20 000
		70 000	„Cheltuieli generale ale întreprinderii"	10 000
				180 000

Debit	„Decontări privind asigurările sociale"		Credit	
			29 febr. „Cheltuieli comune ale secţiei"	17 000
			„Cheltuieli generale ale întreprinderii"	1 000
				18 000

Debit	„Decontări cu bugetul statului"		Credit	
			29 febr. „Decontări cu salariaţii"	10 000

Debit	„Uzura mijloacelor fixe"		Credit	
			29 febr. „Materiale fixe"	16 000

2. ÎNTOCMIREA ŞI FOLOSIREA BALANŢELOR DE VERIFICARE CU DOUĂ EGALITĂŢI

Balanţa de verificare a totalurilor şi soldurilor este o balanţă de verificare cu două egalităţi. În această balanţă de verificare se folosesc două perechi de coloane de sume : o pereche pentru totaluri de sume debitoare şi sume creditoare, altă pereche pentru solduri debitoare şi solduri creditoare.

După însumarea celor patru coloane, se stabilesc *egalităţile şi corelaţiile* următoare :

— egalitatea între suma totalurilor debitoare şi suma totalurilor creditoare ;

— egalitatea între suma soldurilor debitoare şi suma soldurilor creditoare ;

— coleraţia între totalul registrului jurnal şi suma totalurilor din balanţă.

Scanned with OKEN Scanner

Balanța de verificare a totalurilor și soldurilor îndeplinește *funcțiile* de verificare a păstrării egalității bilanțiere în cadrul conturilor, a concordanței dintre registrul jurnal și cartea mare, iar soldurile pot servi ca bază pentru întocmirea unui bilanț.

Folosind datele din exemplul luat mai înainte, se obține următoarea balanță de totaluri și solduri, cu datele stabilite la 29 februarie 1972 :

Schema 34

Întreprinderea _____

BALANȚA DE VERIFICARE
încheiată la 29 februarie 1972

Pag. din Cartea mare	Titlul conturilor	Totaluri		Solduri	
		Debit lei	Credit lei	Debit lei	Credit lei
1	*„Mijloace fixe“*	930 000	150 000	780 000	—
2	*„Materiale“*	1 500 000	300 000	1 200 000	—
3	*„Cont curent“*	650 000	460 000	190 000	—
4	*„Casa“*	310 000	260 000	50 000	—
5	*„Cheltuielile producției de bază“*	498 000	—	498 000	—
6	*„Fondul mijloacelor „fixe“*	150 000	914 000	—	764 000
7	*„Furnizori“*	150 000	300 000		150 000
8	*„Decontări cu salariații“*	70 000	180 000	—	110 000
9	*„Fondul mijloacelor circulante“*	—	1 650 000	—	1 650 000
10	*„Decontări cu bugetul statului“*	—	10 000	—	10 000
11	*„Uzura mijloacelor fixe“*	—	16 000	—	16 000
12	*„Decontări privind asigurările sociale“*	—	18 000	—	18 000
13	*„Cheltuieli comune ale secției“*	37 000	37 000	—	—
14	*„Cheltuieli generale ale întreprinderii“*	11 000	11 000	—	—
	Total sume	4 306 000	4 306 000	2 718 000	2 718 000

3. ÎNTOCMIREA ȘI FOLOSIREA BALANȚELOR DE VERIFICARE CU TREI ȘI CU PATRU EGALITĂȚI

a. **Balanța de verificare de rulaj lunar cu solduri precedente.** Balanța de verificare cu două egalități nu procură informații asupra activității desfășurate, întrucît rulajele conturilor (care exprimă volumul valoric al activității desfășurate) sînt înscrise, în această balanță, cumulate cu soldurile conturilor de la începutul anului.

Pentru a se obține prin balanța de verificare informații asupra activității desfășurate, se folosește balanța de verificare de rulaj lunar. O variantă a acestei balanțe — balanța de rulaj cu solduri precedente — este o balanță cu trei egalități, care se obțin cu ajutorul a trei perechi de coloane astfel :

— totalul soldurilor precedente debitoare este egal cu totalul soldurilor precedente creditoare ;

— totalul rulajelor debitoare din luna curentă este egal cu totalul rulajelor creditoare din luna curentă ;

— totalul soldurilor finale debitoare este egal cu totalul soldurilor finale creditoare.

Rezultă că, în această balanță de verificare, prima pereche de coloane de sume este destinată înscrierii soldurilor precedente. Acestea sînt, de fapt, soldurile finale din balanța încheiată la sfîrșitul lunii anterioare. A doua pereche de coloane este destinată înscrierii rulajelor din luna curentă, iar a treia pereche de coloane servește pentru stabilirea soldurilor finale (care, în balanța de verificare a lunii următoare, vor deveni solduri precedente).

Soldurile finale se stabilesc prin următorul calcul, făcut pentru fiecare cont în parte : soldul precedent se adună cu rulajul de același fel (debitor sau creditor) din luna curentă, apoi se scade rulajul de sens contrar din luna curentă, rezultînd astfel soldul nou sau final. Acesta este de același fel cu suma cea mai mare folosită în operația de scădere din care a rezultat.

Corelațiile ce se pot stabili prin această balanță — în afara celor trei egalități amintite — sînt : egalitatea între totalul rulajului lunar din balanță și rulajul stabilit în registrul jurnal pe luna curentă ; identitatea soldurilor finale din balanța precedentă cu soldurile precedente din balanța curentă.

Balanța de verificare de rulaj lunar cu solduri precedente îndeplinește următoarele *funcțiii* :

— verifică exactitatea înregistrărilor contabile, sub aspectul menținerii egalității bilanțiere ;

— reflectă volumul valoric al activității desfășurate în luna respectivă (prin rulajele din luna curentă) ;

— reflectă situația economică și financiară la sfîrșitul perioadei (prin soldurile finale) ;

— permite o observare a evoluției situației economice și financiare a întreprinderii, prin compararea soldurilor precedente cu soldurile finale la fiecare cont în parte.

Pe baza exemplificării folosite anterior se stabilește următoarea balanță de rulaj lunar cu solduri precedente (s-au considerat solduri precedente, soldurile care rezultă din conturi la sfîrșitul lunii ianuarie) :

Scanned with OKEN Scanner

Schema 35

Intreprinderea _____

BALANȚA DE VERIFICARE
încheiată la 29 februarie 1972

Pag. C.M	Titlul conturilor	Solduri precedente		Rulaj luna curentă		Solduri finale (noi)	
		Debitoare lei	Creditoare lei	Debitor	Creditor	Debitoare	Creditoare
1	*„Mijloace fixe"*	750 000	—	80 000	50 000	80 000	—
2	*„Materiale"*	1 500 000	—	—	300 000	1 200 000	—
3	*„Cont curent"*	350 000	—	—	160 000	190 000	—
4	*„Casa"*	50 000	—	60 000	60 000	50 000	—
5	*„Cheltuielile producției de bază"*		—	498 000	—	498 000	—
6	*„Fondul mijloacelor fixe"*	—	750 000	50 000	64 000	—	764 000
7	*„Furnizori"*	—	250 000	100 000	—	—	150 000
8	*„Decontări cu salariații"*	—	—	70 000	180 000	—	110 000
9	*„Fondul mijloacelor circulante"*	—	1 650 000	—	—	—	1 650 000
10	*„Decontări cu bugetul statului"*	—	—	—	10 000	—	10 000
11	*„Uzura mijloacelor „fixe"*	—	—	—	16 000	—	16 000
12	*„Decontări privind asigurările sociale"*	—	—		18 000	—	18 000
13	*„Cheltuieli comune ale secției"*	—	—	37 000	37 000	—	—
14	*„Cheltuieli generale ale întreprinderii"*	—	—	11 000	11 00		—
	Suma rulajelor și soldurilor :	2 650 000	2 650 000	906 000	906 000	2 718 000	2 718 000
		Egalitatea I		Egalitatea II		Egalitatea III	

La întocmirea acestei balanțe, rulajele din luna februarie sînt „rulaje pe luna curentă", iar soldurile precedente au fost stabilite — la fiecare cont în parte — la sfîrșitul lunii ianuarie. Se observă că soldurile stabilite la sfîrșitul lunii februarie (solduri finale) sînt identice cu cele stabilite în balanța exemplificată mai înainte.

b. **Balanțele de verificare cu patru egalități.** *Balanța de verificare de rulaj lunar cu totaluri precedente*, numită și *balanța de verificare combinată*, este o altă variantă a balanței de rulaj lunar. Se prezintă ca o balanță de verificare cu patru egalități, redate prin cele patru perechi de coloane de sume : totaluri precedente (debitoare și creditoare), rulajul lunii curente (debitor și creditor), totaluri generale (debitoare și creditoare), sold final (debitor și creditor). Totalurile care se stabilesc la aceste coloane alcătuiesc — în cadrul fiecărei perechi de coloane — cîte o egalitate, care exprimă exactitatea înregistrărilor contabile.

Scanned with OKEN Scanner

— Totalurile precedente, care alcătuiesc prima pereche de coloane de sume, sînt prelucrate din balanța de verificare a lunii anterioare (unde figurează ca totaluri generale). La întocmirea balanței de verificare de la sfîrșitul lunii ianuarie, în această pereche de coloane se înscriu soldurile de la 1 ianuarie.

— A doua pereche de coloane, „rulaje din luna curentă", se completează cu sume preluate din registrul „Cartea mare sintetică".

— A treia pereche de coloane „totaluri generale", se completează prin însumarea indicatorilor din coloanele anterioare debitoare, respectiv creditoare, pentru fiecare cont în parte.

— A patra pereche de coloane „sold final" rezultă ca diferență dintre coloana „totaluri generale debitoare" și coloana „totaluri generale creditoare".

În afara celor *patru egalități* — corespunzătoare perechilor de coloane și obținute prin totalizarea acestora — se mai stabilesc următoarele *corelații*: identitate între totalurile generale din balanța anterioară și totalurile precedente din balanța curentă, egalitate între totalul rulajelor din luna curentă și rulajul stabilit în registrul jurnal pentru aceeași lună; identitate între totalurile generale din această balanță și totalurile precedente din balanța lunii următoare.

Această balanță de verificare îndeplinește următoarele *funcții*:

— permite verificarea exactității înregistrărilor contabile sub aspectul menținerii egalității bilanțiere, atît la rulajul din luna curentă cît și la soldurile finale;

— reflectă volumul valoric al activității desfășurate în luna respectivă (prin rulajele din luna curentă);

— reflectă situația economică și financiară a întreprinderii sau instituției la sfîrșitul perioadei respective (prin soldurile finale).

Folosind (din exemplul dat mai înainte) datele pe luna ianuarie, ca totaluri precedente, și operațiile înregistrate în luna februarie, ca rulaje pe luna în curs, se întocmește la 29 februarie 1972 balanța de verificare de rulaj lunar cu totaluri precedente așa cum se arată în pagina următoare.

4. BALANȚA DE VERIFICARE ÎN FORMA TABLEI DE ȘAH

Dintre balanțele de verificare folosite, activitatea desfășurată în luna încheiată este reflectată numai prin balanța de rulaj lunar, în cele două variante prezentate mai sus. Nici acestea însă nu satisfac nevoile de analiză adîncită a activității întreprinderii, întrucît ele reflectă volumul valoric al întregii activități, fără a da informații asupra naturii operațiilor efectuate.

Natura operațiilor desfășurate fiind oglindită în corespondența conturilor, s-a creat o balanță de verificare, în cadrul căreia sînt redate corespondențele conturilor prin care s-au înregistrat toate operațiile economice din luna respectivă.

Această balanță de verificare părăsește formele clasice de prezentare — perechile de coloane —, fiind alcătuită sub forma unei quadraturi (după modelul tablei de șah, de la care își trage și numele), adică un tabel cu coloane verticale și orizontale încrucișate, în care, coloanele

Scanned with OKEN Scanner

Întreprinderea _____

Schema 36

BALANȚA DE VERIFICARE

încheiată la 29 februarie 1972

Pag. C.M.	Titlul conturilor	Totaluri precedente		Rulaj luna curentă		Totaluri generale		Sold final	
		Debitoare lei	Creditoare lei	Debitor lei	Creditor lei	Debitoare lei	Creditoare lei	Debitor lei	Creditor lei
1	*„Mijloace fixe“*	850 000	100 000	80 000	50 000	930 000	150 000	780 000	—
2	*„Materiale“*	1 500 000	—	—	300 000	1 500 000	300 000	1 200 000	—
3	*„Cont curent“*	650 000	300 000	—	160 000	650 000	460 00	190 000	—
4	*„Casa“*	250 000	200 000	60 000	60 000	310 000	260 000	50 000	—
5	*„Cheltuielile producției de bază“*	—	—	498 000	—	498 000	—	498 000	—
6	*„Fondul mijloacelor fixe“*	100 000	850 000	50 000	64 000	150 000	914 000	—	764 000
7	*„Furnizori“*	50 000	300 000	100 000	—	150 000	300 000	—	150 000
8	*„Decontări cu salariații“*	—	—	70 000	180 000	70 000	180 000	—	110 000
9	*„Fondul mijloacelor circulante“*	—	1 650 000	—	—	—	1 650 000	—	1 650 000
10	*„Decontări cu bugetul statului“*	—	—	—	10 000	—	10 000	—	10 000
11	*„Uzura mijloacelor fixe“*	—	—	—	16 000	—	16 000	—	16 000
12	*„Decontări privind asigurările sociale“*	—	—	—	18 000	—	18 000	—	18 000
13	*„Cheltuieli comune ale secției“*	—	—	37 000	37 000	37 000	37 000	—	—
14	*„Cheltuieli generale ale întreprinderii“*	—	—	11 000	11 000	11 000	11 000	—	—
	Suma totalurilor, a rulajelor și a soldurilor	3 400 000	3 400 000	906 000	906 000	4 306 000	4 306 000	2 718 000	2 718 000
		Egalitatea I		Egalitatea a II-a		Egalitatea a III-a		Egalitatea a IV-a	

Scanned with OKEN Scanner

verticale reflectă partea de *credit* a fiecărui cont, iar rîndurile orizontale reflectă partea de *debit* a acestora.

Folosind această construcție, volumul valoric al tuturor operațiilor care au ocazionat aceeași corespondență de conturi se înscrie în spațiul care rezultă din întretăierea coloanei destinate contului care s-a creditat cu rîndul rezervat contului debitat.

În forma de înregistrare Maestru-șah, această balanță se întocmește ușor, prin preluarea din fișa de rulaj debitor al contului, a totalurilor stabilite la sfîrșitul lunii pe fiecare cont corespondent. Fișele de rulaj creditor sînt folosite numai pentru punctarea sumelor înscrise în balanță.

În forma de înregistrare pe jurnale, această balanță se întocmește preluîndu-se, la sfîrșitul lunii, totalurile stabilite în jurnale, pe conturi corespondente debitoare. Sumele astfel înscrise pot fi, apoi, punctate cu rulajul debitor din registrul cartea mare sintetică, desfășurat pe conturi corespondente creditoare.

După ce rulajele au fost preluate și verificate, se procedează la însumarea lor. La capătul fiecărui rînd, într-o coloană care urmează conturile corespondente creditoare, se înscrie *rulajul total debitor din luna respectivă*, al fiecărui cont.

La capătul fiecărei coloane, pe un rînd care urmează conturile debitoare, se înscrie *rulajul total creditor* al fiecărui cont (privind luna respectivă).

În continuare, se însumează coloana, respectiv rîndul de rulaje totale lunare.

Totalurile, astfel obținute, trebuie să concorde, *să fie egale*. Pentru a demonstra această concordanță, totalul respectiv se înscrie o singură dată, în spațiul rezultat din încrucișarea coloanei de rulaje totale lunare debitoare, cu rîndul de rulaje totale lunare creditoare *(prima egalitate de totaluri)*.

În coloana (respectiv rîndul) următoare, se înscrie soldul precedent al fiecărui cont (în coloană dacă este debitor sau pe rînd dacă este creditor), iar totalurile respective (care trebuie să fie egale) se înscriu, de asemenea, la încrucișarea rîndului cu coloana de solduri precedente, alcătuind *a doua egalitate de totaluri*.

În ultima coloană a balanței se stabilesc soldurile finale debitoare, iar pe ultimul rînd al balanței se stabilesc soldurile finale creditoare. Totalul acestora se înscrie, de asemenea, la încrucișarea ultimei coloane cu ultimul rînd, mancînd astfel *a treia egalitate de totaluri*, a acestei balanțe.

Soldul final al fiecărui cont în parte se stabilește prin calcule asemănătoare celor folosite la balanța de verificare cu solduri precedente, astfel : la cele cu sold inițial debitor : totalul rulajelor debitoare + soldul inițial debitor — rulajul creditor ; la cele cu sold inițial creditor : totalul rulajelor creditoare + soldul inițial creditor — rulajul debitor. Felul soldului final al conturilor monofuncționale este asemănător soldului inițial ; la conturile bifuncționale, soldul final se stabilește în funcție de raportul în care se găsește suma primilor doi factori (asemănători) față de cel de-al treilea factor (contrar) folosit în calculul respectiv.

Scanned with OKEN Scanner

Corelațiile care se pot stabili prin această balanță de verificare sînt tot atît de numeroase ca și indicatorii pe care îi cuprinde, întrucît fiecare sumă înscrisă are un conținut de sine stătător, exprimă un aspect al activității desfășurate etc.

Funcțiile acestei balanțe de verificare sînt :

— verificarea exactității înregistrărilor contabile ;

— reflectarea volumului valoric al activității din luna respectivă, desfășurat pe feluri de operații (prin prezentarea sumelor pe conturi corespondente) ;

— reflectarea situației economice și financiare a întreprinderii sau a instituției la sfîrșitul perioadei (prin solduri finale) ;

— prezentarea evoluției acestei situații în urma activității din luna încheiată (prin compararea soldurilor finale cu soldurile precedente).

Folosind exemplificările anterioare, se stabilește la 29 februarie 1972 balanța de verificare în forma tablei de șah, așa cum se arată în anexa alăturată.

Se observă că, prin această balanță de verificare, nu se poate cunoaște volumul valoric al activității desfășurate în anul de gestiune ci numai al celui din luna pentru care este întocmită. Se pot întocmi însă asemenea balanțe și pentru rulajele totale, de la începutul anului.

Se cunosc și alte variante ale balanței de verificare în forma tablei de șah. Ele diferă după locul de plasare al coloanelor de solduri precedente și de solduri finale.

5. BALANȚELE DE VERIFICARE ANALITICE

Erorile de înregistrare se pot strecura nu numai la înregistrarea operațiilor în conturile sintetice, ci și la înregistrarea în conturile analitice ; de aceea este necesar ca periodic, de obicei lunar, să se întocmească balanțe de verificare și pentru conturile analitice.

Balanțele de verificare a exactității înregistrărilor în conturile analitice îndeplinesc această funcție prin determinarea sumei totalurilor de bitoare și creditoare și a sumei soldurilor, privind toate conturile analitice deschise în cadrul unui anumit cont sintetic și prin compararea sumelor astfel obținute cu totalurile (debitor și creditor), respectiv cu soldul contului sintetic corespunzător.

În acest scop, balanțele analitice se întocmesc prin preluarea, din registrul „Cartea mare dezvoltătoare", a totalurilor de sume și a soldurilor tuturor conturilor analitice deschise în cadrul aceluiași cont sintetic.

Ca mod de alcătuire, balanțele de verificare analitice au la bază modelul balanței de verificare a totalurilor și a soldurilor (cu două egalități).

Indicatorii pe care îi cuprind și corelațiile care se stabilesc diferă după modul de funcționare a conturilor respective și după necesitățile contabilității.

a. **Balanța de verificare analitică pentru conturi bifuncționale.** Cele mai numeroase conturi bifuncționale sintetice (care se desfășoară în conturi analitice) fac parte din categoria conturilor de decontări bilaterale,

Scanned with OKEN Scanner

ca, de exemplu : *„Achizitori și producători agricoli“, „Decontări între unitate și organul ierarhic superior“, „Decontări între unitate și subunități“* etc.

Balanța de verificare a conturilor analitice, deschise în cadrul acestor conturi, este întru totul asemănătoare balanței de verificare a totalurilor și soldurilor privind conturile sintetice. Ea cuprinde două perechi de coloane de sume : pentru totaluri (debitoare și creditoare) și pentru solduri (debitoare sau creditoare). Între totalurile care se stabilesc prin însumarea acestor coloane nu este necesar să se stabilească egalități. Exactitatea înregistrărilor făcute în conturile analitice este exprimată prin *corelațiile* care se stabilesc între suma totalurilor din această balanță și indicatorii oglindiți în contul sintetic respectiv, astfel :

— suma totalurilor debitoare din balanță trebuie să fie egală cu totalul debitor al contului sintetic ;

— suma totalurilor creditoare din balanță trebuie să fie egală cu totalul creditor al contului sintetic ;

— diferența dintre suma soldurilor debitoare și suma soldurilor creditoare din balanță trebuie să fie egală cu soldul contului sintetic ;

— diferența dintre suma soldurilor din balanță trebuie să fie de același fel cu soldul contului sintetic.

b. **Balanța de verificare analitică pentru conturi monofuncționale.** Numeroase conturi monofuncționale, ca, de exemplu : *„Materiale“, „Produse finite“, „Mărfuri în depozit“, „Debitori“, „Clienți“, „Furnizori“*, se desfășoară în conturi analitice. Toate conturile monofuncționale au un singur fel de sold ; deci, și conturile analitice deschise în cadrul unui cont sintetic monofuncțional trebuie să aibă același fel de sold ca și contul sintetic. În consecință, balanța de verificare pentru astfel de conturi are nevoie — pentru înscrierea soldurilor — numai de o singură coloană.

Balanța de verificare a conturilor analitice monofuncționale are o singură pereche de coloane, pentru totaluri (debitoare și creditoare) și o singură coloană, pentru solduri.

Soldurile care se înscriu în această coloană sînt, toate, fie debitoare, fie creditoare, după modul de funcționare a contului sintetic respectiv.

În această balanță se stabilesc *trei însumări :* suma totalurilor debitoare, suma totalurilor creditoare și suma soldurilor. Între coloanele din această balanță de verificare nu se stabilesc egalități decît în cazul în care suma coloanei de solduri este egală cu zero (adică toate conturile analitice sînt soldate). Exactitatea înregistrărilor făcute în conturile analitice este exprimată de *corelațiile* care se stabilesc cu indicatorii din această balanță de verificare, și anume :

— suma totalurilor debitoare din balanță este egală cu totalul sumelor debitoare ale contului sintetic ;

— suma totalurilor creditoare din balanță este egală cu totalul sumelor creditoare ale contului sintetic ;

— suma soldurilor din balanță este egală cu soldul contului sintetic ;

— toate soldurile conturilor analitice sînt de același fel cu soldul contului sintetic ;

Scanned with OKEN Scanner

— diferența dintre suma totalurilor debitoare și suma totalurilor creditoare din balanță este egală cu suma soldurilor din aceeași balanță.

c. **Balanța de verificare analitică pentru conturi cu două etaloane de evidență** este o variantă a balanței de verificare analitică a conturilor monofuncționale. Se folosește în cazul în care, la unele conturi analitice, pe lîngă etalonul bănesc, se întrebuințează și etalonul natural, cantitativ. La întocmirea balanțelor de verificare analitice, întreprinderile extrag din conturile respective și indicatorii cantitativi corespunzători celor valorici : cantități intrate, cantități ieșite și stoc.

Întrucît etalonul cantitativ este specific mijloacelor economice în materialitatea lor, conturile respective sînt monofuncționale de activ și au numai sold debitor.

Coloanele care cuprind indicatori în etalon natural, cantitativ, se însumează numai pentru verificarea exactității cantităților înscrise în coloana „stoc", întrucît : intrări — ieșiri = stoc.

Exactitatea înregistrărilor făcute în conturile analitice este exprimată prin *corelațiile* care se stabilesc și care sînt asemănătoare cu cele arătate la balanța de verificare analitică pentru conturi monofuncționale.

Exemple de balanțe de verificare analitice sînt date în schemele următoare.

Schema 38

Întreprinderea _____

BALANȚA DE VERIFICARE

a contului *„Decontări între unitate și subunități"*, încheiată la 31 martie 1972

Pag. C.M. dezv.	Titlurile conturilor analitice	Totaluri		Solduri	
		Debitoare lei	Creditoare lei	Debitoare lei	Creditoare lei
1	Subunitatea „A"	150 000	130 000	20 000	—
2	Subunitatea „B"	180 000	170 000	10 000	—
3	Subunitatea „C"	140 000	190 000	—	50 000
4	Subunitatea „D"	160 000	110 000	50 000	—
5	Subunitatea „E"	120 000	125 000	—	5 000
	Suma totalurilor și a soldurilor	750 000	725 000	80 000	55 000
	Contul sintetic				
	„Decontări între unitate și subunități"	750 090	725 000	25 000	—

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Intreprinderea _____

BALANȚA DE VERIFICARE (*în forma tablei de șah*)

încheiată la 29 februarie 1972

Schema 37

Cont debitor / Cont creditor			„Mijloace fixe"	„Materiale"	„Fondul mijloacelor circulante"	„Cheltuielile producției de bază"	„Casa"	„Cont curent"	„Fondul mijloacelor fixe"	„Uzura mijloacelor fixe"	„Furnizori"	„Decontări cu bugetul statului"	„Decontări cu salariații"	„Decontări privind asigurările sociale"	„Cheltuieli comune ale secției"	„Cheltuieli generale ale întreprinderii"	DEBIT		
																	Rulaj lunar	Solduri	
																		Precedente	Finale
1			2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
„Mijloace fixe"									64 000	16 000							80 000	750 000	780 000
„Materiale"																		1 500 000	1 200 000
„Fondul mijloacelor circulante"																		—	—
„Cheltuielile producției de bază"				300 000									150 000		37 000	11 000	498 000	—	498 000
„Casa"								60 000									60 000	50 000	50 000
„Cont curent"																		350 000	190 000
„Fondul mijloacelor fixe"			50 000														50 000	—	—
„Uzura mijloacelor fixe"																	—	—	—
„Furnizori"								100 000									100 000	—	—
„Decontări cu bugetul statului"																	—	—	—
„Decontări cu salariații"							60 000					10 000					70 000	—	—
„Decontări privind asigurările sociale"																	—	—	—
„Cheltuieli comune ale secției"													20 000	17 000			37 000	—	—
„Cheltuieli generale ale întreprinderii"													10 000	1 000			11 000	—	—
CREDIT	Rulaj lunar		50 000	300 000	—		60 000	160 000	64 000	16 000		10 000	180 000	18 000	37 000	11 000	906 000	—	—
	Solduri	precedente			1 650 000				750 000		250 000						—	2 650 000	—
		finale			1 650 000				764 000	16 000	150 000	10 000	110 000	18 000			—	—	2 718 000

Schema 39

Întreprinderea _____

BALANȚA DE VERIFICARE

Pag. C.M. dezv.	Titlul conturilor analitice	Totaluri		
		Debitoare lei	Creditoare lei	Solduri lei
1	Întreprinderea „*A*“	40 000	60 000	20 000
2	Întreprinderea „*B*“	15 000	40 000	25 000
3	Întreprinderea „*C*“	80 000	80 000	—
4	Întreprinderea „*D*“	25 000	100 000	75 000
5	Întreprinderea „*E*“	—	20 000	20 000
	Suma totalurilor și a soldurilor	165 000	300 000	140 000
	Contul sintetic „*Furnizori*“	160 000	300 000	140 000

Schema 40

Întreprinderea _____

BALANȚA DE VERIFICARE

Pag. C.M. dezv.	Titlurile conturilor analitice	Felul	Etalon natural cantitativ			Etalon bănesc		
						Totaluri		Solduri debitoare
			intrări	ieșiri	stoc	debit	credit	
1	Capace de canalizare	kg	200 000	180 000	20 000	400 000	360 000	40 000
2	Hidranți	buc	100	90	10	240 000	216 000	24 000
3	Cutii hidranți	buc	96	90	6	48 000	45 000	3 000
4	Bucșe fontă	buc	10 000	9 500	500	300 000	285 000	15 000
5	Robinete bronz	buc	100	70	30	100 000	70 000	30 000
6	Flanșe bronz	buc	150	150	—	60 000	60 000	—
7	Roți dințate	buc	30	—	30	30 000	—	30 000
8	Vane	buc	10	—	10	15 000	—	15 000
	Totaluri		210 486	189 900	20 586	1 193 000	1 036 000	157 000
	Contul sintetic *Produse finite*“		—	—	—	1 193 000	1 036 000	157 000

Scanned with OKEN Scanner

Schema 41

Clasificarea balanţelor de verificare

- Balanţe de verificare pentru conturi sintetice
  - — cu o egalitate
    - Balanţa de totaluri
    - Balanţa de solduri
  - — cu două egalităţi
    - Balanţa de totaluri şi solduri
  - — cu trei egalităţi
    - Balanţa de rulaj lunar (soduri precedente, rulaj luna curentă şi solduri finale sau noi)
    - Balanţa în forma tablei de şah (rulaj din luna curentă, desfăşurat pe conturi corespondente, solduri precedente şi solduri finale sau noi)
  - — cu patru egalităţi
    - Balanţa de rulaj lunar cu totaluri precedente (totaluri precedente, rulaj luna curentă, totaluri generale, solduri finale)
- Balanţe de verificare pentru conturi analitice
  - — pentru conturi bifuncţionale (cu două feluri de solduri)
  - — pentru conturi monofuncţionale (cu un singur fel de sold)
  - — pentru conturi cu două etaloane de evidenţă (cantităţi şi sume)

D. POSIBILITĂŢILE DE IDENTIFICARE A ERORILOR DE ÎNREGISTRARE PRIN BALANŢELE DE VERIFICARE ŞI CORECTAREA LOR

a. **Identificarea erorilor de înregistrare.** Balanţele de verificare îndeplinesc, în principal, funcţia de cercetare şi identificare a cazurilor de erori de înregistrare, prin egalităţile care trebuie să se stabilească între totalurile diferitelor coloane şi prin anumite corelaţii. Dintre acestea, la balanţele de verificare sintetice, cea mai importantă este corelaţia dintre totalul rulajelor din registrul jurnal şi totalul rulajelor corespunzătoare din balanţă, iar la balanţele de verificare analitice, cele trei corelaţii dintre contul sintetic şi totalurile corespunzătoare din balanţa de verificare analitică.

Lipsa unei egalităţi, sau a unei corelaţii, este semnalul unor erori.

Erorile care pot provoca lipsa de egalitate între coloanele balanţelor de verificare şi, în consecinţă, lipsa unei corelaţii, pot fi: erori de întocmire a balanţei de verificare ; erori de pregătire a conturilor, în vederea întocmirii balanţei de verificare ; erori de înregistrare în Registrul cartea

Scanned with OKEN Scanner

mare (sintetică sau dezvoltătoare); erori de întocmire a formulei contabile.

— *Erorile de întocmire a balanței de verificare* sînt erorile cele mai frecvente și cele mai ușor de identificat și corectat. Ele constau din: erori la însumarea coloanelor, la stabilirea soldurilor, la prelucrarea rulajelor sau a soldurilor din registrul cartea mare (transcrierea incompletă a unei sume, de exemplu, 10 000 lei în loc de 100 000 lei, sau 3 452, în loc de 3 452,10; transcrierea unei sume cu cifre inversate, de exemplu, în loc de 14 523 s-a scris 14 253 sau 14 532; transcrierea unei alte sume decît a celei reale etc.).

— *Erorile de însumare*, sau *de stabilire a soldurilor*, se identifică prin refacerea calculelor; *erorile de transcriere* (de preluare a rulajelor sau a soldurilor din cartea mare) se identifică prin punctajul efectuat, de obicei, de două persoane.

— *Erorile de pregătire a conturilor*, în vederea întocmirii balanței de verificare, sînt erorile care rezultă în urma însumării greșite a rulajelor sau prin stabilirea greșită a soldurilor în conturi. Aceste erori se identifică prin refacerea calculelor la fiecare cont în parte.

— *Erorile de înregistrare în registrul cartea mare* rezultă în cazurile de transcriere greșită a sumelor din registrul jurnal, sau din actul justificativ, în conturi (sintetice sau analitice). Transcrierea greșită poate consta în: scrierea incompletă a unei sume, scrierea sumei cu cifrele inversate, scrierea altei sume, scrierea sumei în altă parte a contului (în debit, în loc de credit, sau invers), scrierea sumei la un alt cont corespondent decît cel cuvenit, omiterea trecerii unei sume din jurnal în cartea mare etc. Toate aceste erori nu pot fi identificate decît prin lucrarea de punctaj a înregistrărilor, între registrul jurnal și registrul cartea mare, efectuată, de obicei, de două persoane.

Erorile în urma cărora egalitatea de bilanț este păstrată cuprind: erorile de înregistrare în registrul jurnal; erorile de transcriere în cont; **erorile de compensație și omisiunile de înregistrare.**

— *Erorile de înregistrare în registrul jurnal* se pot manifesta sub forma: înscrierea unei formule contabile greșite, cu folosirea altor conturi decît a celor care reflectă în mod just operația respectivă; inversarea formulei contabile sau folosirea altei sume.

Asemenea erori pot fi identificate, uneori, prin apariția de solduri necorespunzătoare la unele conturi (de exemplu, contul „*Casa*" cu sold creditor), prin neconcordanța dintre contul sintetic și balanța conturilor analitice respective, prin reclamațiile corespondenților (clienților, furnizorilor etc.), prin neconcordanța cu extrasele de conturi primite de la creditori, debitori, bancă etc.

— *Erorile de transcriere în cont* constau în transcrierea unei sume din jurnal în cartea mare la un alt cont decît cel folosit în formula contabilă. Asemenea erori pot fi identificate în cazuri similare celor arătate la erorile de înregistrare în jurnal.

— *Erorile de compensație* constau în transcrierea greșită a sumelor din jurnal sau din actele justificative în cartea mare, în cadrul cărora, unele sume au fost mărite la înregistrare, altele au fost micșorate față de cele reale, însă diferențele provocate de aceste erori s-au compensat

Scanned with OKEN Scanner

între ele (total sau parțial). Și aceste erori sînt identificate în cazurile menționate la erorile de înregistrare în jurnal, precum și în cazurile erorilor privind registrul cartea mare.

— *Omisiunile de înregistrare* constau în neînregistrarea (din greșeală) a unei operații economice sau financiare.

Apariția ulterioară a documentelor respective (fără mențiunea de înregistrare făcută pe ele), sau reclamațiile corespondenților, neconcordanța cu extrasele de cont primite de la bancă sau de la corespondenți, ca și soldurile nefirești la unele conturi, fac posibilă descoperirea acestor erori.

Superioritatea balanței de verificare în forma tablei de șah apare în cazurile erorilor semnalate mai sus, întrucît este singura balanță de verificare prin care unele din aceste erori sînt ușor identificate, astfel :

— folosirea unei formule contabile eronate sau inversate apare în balanța de verificare sub forma tablei de șah, ca o corespondență de conturi nefirească ;

— erorile de transcriere în cont sînt identificate cu ocazia punctajelor făcute după rulajul creditor, care în acest caz nu se suprapune cu rulajul debitor (suma greșit trancrisă la un cont nu se întîlnește cu cea de la contul corespondent, în quadratura rezervată rulajelor desfășurate pe conturi corespondente) ;

— erorile de compensație, sumele scrise incomplet sau inversate etc. sînt identificate în același mod ca și erorile de transcriere în cont.

Numai omisiunile de înregistrare pot să nu fie sesizate uneori la controlul efectuat prin această balanță, deși soldurile nefirești la conturile monofuncționale sînt un semnal pentru asemenea situații.

b. **Corectarea erorilor de înregistrare.** Erorile identificate prin balanțele de verificare se corectează în mod diferit, după cum eroarea a fost făcută numai în registrele de evidență sistematică (în cartea mare generală sau în cartea mare dezvoltătoare), sau ea a fost făcută și în registrele de evidență cronologică (în registrul jurnal).

— *Erorile din registrele contabile de evidență sistematică* se corectează prin tăierea unei sume greșite cu o linie (de obicei de altă culoare) și înscrierea alături, cu cerneală obișnuită, a sumei corecte. În dreptul rectificării, făcută în acest mod, contabilul șef, sau delegatul său pune viza pentru a certifica valabilitatea corecturii.

— *Erorile din registrele contabile de evidență cronologică* se corectează numai prin formule contabile de corectare (formule de stornare în roșu etc.).

În forma de înregistrare contabilă pe jurnale este prevăzut, în fiecare jurnal, un rînd destinat înscrierii eventualelor înregistrări de corectare.

Aceasta se face prin înscrierea în roșu a sumelor care trebuie scăzute și în negru a sumelor care trebuie adunate, atît în coloanele conturilor corespondente, cît și în coloana de rulaj creditor, dar numai pe bază de act justificativ sau referat vizat de către contabilul șef.

Scanned with OKEN Scanner

CALCULAȚIA

A. CALCULAȚIA ȘI FELURILE EI

Calculația este un procedeu component al metodei contabilității care, prin folosirea operațiilor aritmetice, după anumite reguli, determină sume sau indicatori necesari în munca de înregistrare contabilă, determină prețul de cost efectiv al producției etc.

Operațiile aritmetice folosite în lucrarea de calculație se aplică asupra unor elemente extrase din datele contabile ; alteori, rezultatele lucrării de calculație sînt utilizate în înregistrările contabile.

Regulile aplicate la lucrarea de calculație se referă la modul de culegere a datelor și la corelațiile de care trebuie să se țină seama pentru efectuarea unei calculații corecte. Acestea alcătuiesc *principiile, metodele* și *procedeele calculației contabile.*

Prin calculație se stabilesc numeroși indicatori importanți în munca de conducere și administrare a unei întreprinderi : prețul efectiv de aprovizionare al materialelor sau mărfurilor, prețul de cost efectiv al producției, diferențele dintre prețurile de cost planificate și cele efective la produsele înmagazinate sau la cele eliberate din depozit etc., salariile și alte cheltuieli aferente salariilor, amortizarea mijlocelor fixe, impozitele și beneficiile care trebuie vărsate, dobînzile asupra sumelor împrumutate etc.

După natura indicatorilor folosiți în lucrările de calculație, se deosebesc : calculația de plan și calculația de dare de seamă.

a. **Calculația de plan.** În planul tehnic, de producție și financiar al întreprinderii figurează toți indicatorii care privesc activitatea acesteia. Cea mai mare parte a acestor indicatori rezultă în urma diferitelor lucrări de calculație.

Datorită faptului că toate calculațiile sînt efectuate anticipat, pentru perioade de activitate viitoare, ele sînt cunoscute și sub denumirea de *antecalculații.*

Antecalculația este o formă de calculație premergătoare procesului de aprovizionare, producție, desfacere etc. Ea folosește, în general, formula :

Norma pe unitate × *Cantitatea (N unități)* = *Indicatorul de plan.*

Prin calculația de plan se urmărește : stabilirea prețului de aprovizionare planificat pentru materialele ce urmează a se aproviziona ; stabilirea

Scanned with OKEN Scanner

prețului de cost de producție planificat pentru producția ce urmează a se fabrica. Această calculație se face pe baza unor norme stabilite în mod științific (norme de muncă, norme de consum, norme de folosire a utilajului etc.).

Importanța calculației de plan reiese din *caracterul de previziune* al acesteia, dîndu-i calitatea de *sarcină de realizat* în desfășurarea activității viitoare. Exactitatea sa se verifică în timp, cu ajutorul datelor contabile, întrucît contabilitatea pune la dispoziție indicatorii care oglindesc activitatea efectiv desfășurată și costurile efective privind această activitate.

Prin compararea indicatorilor de plan cu indicatorii activității efective din aceeași perioadă se pot trage concluzii prețioase asupra calității acestei activități.

b. **Calculația de dare de seamă.** Această calculație mai este numită și *calculație de gestiune*, sau *postcalculație*, datorită faptului că ea se efectuează ulterior desfășurării activității economice.

Calculația de dare de seamă folosește datele contabile, pe care le prelucrează pentru obținerea elementelor sau indicatorilor urmăriți. Obiectivul principal al calculației de dare de seamă îl formează prețul de cost efectiv al producției, atît total, cît și pe unitatea de produs.

B. PRINCIPIILE CALCULAȚIEI DE DARE DE SEAMĂ

Ideea fundamentală care stă la baza principiilor calculației de dare de seamă este *justa repartizare a unei cheltuieli* asupra locului de producție și — dacă se poate — chiar asupra produsului care a generat-o sau a necesitat-o.

Pentru aplicarea acestei idei fundamentale, evidența contabilă organizează și asigură colectarea cheltuielilor de producție (prin conturi analitice și sintetice), astfel încît să fie respectate următoarele *principii ale calculației de dare de seamă:*

— *Principiul ocazionării cheltuielilor*, potrivit căruia în compunerea prețului de cost nu se pot cuprinde decît cheltuieli prilejuite de procesul economic respectiv și numai în mărimea lor efectivă. În calculația de dare de seamă, spre deosebire de antecalculație, nu se pot cuprinde cheltuieli probabile.

Aplicarea principiului ocazionării cheltuielilor este asigurată, în contabilitate, prin faptul că orice cheltuială este înregistrată numai pe bază de acte justificative, prin folosirea de conturi analitice pe comenzi, pe faze de fabricație etc., potrivit obiectului de calculație ales, și prin folosirea de metode de repartizare a cheltuielilor indirecte, judicios stabilite.

— *Principiul separării cheltuielilor*, potrivit căruia trebuie excluse din prețul de cost al producției cheltuielile ocazionate de lucrările de investiții, cheltuielile ocazionate de activitățile neindustriale, pierderile din calamități etc.

Principiul separării cheltuielilor este aplicat, în contabilitate, prin folosirea unor anumite conturi, în care se înregistrează numai cheltuielile

Scanned with OKEN Scanner

de producție (contul *„Cheltuielile producției de bază“* și *„Cheltuielile activităților auxiliare și anexe“*), separat de conturile privind cheltuielile ocazionate de lucrările de investiții (contul *„Investiții“*) etc. În același scop, prin instrucțiuni de folosire a conturilor, se precizează că nu se pot stabili corespondențe între conturile privind activitatea curentă și conturile privind lucrările de investiții.

— *Principiul delimitării în timp*, potrivit căruia fiecărei perioade de gestiune trebuie să i se repartizeze cheltuielile prilejuite de activitatea desfășurată în acea perioadă și să nu i se repartizeze cheltuielile ocazionate de activități din alte perioade de gestiune. Deci, trebuie eliminate cheltuielile făcute anticipat și trebuie incluse cheltuielile a căror plată va fi desăvîrșită în viitor, dar care privesc producția din perioada curentă (de exemplu, premiile pentru inovații).

Principiul delimitării în timp este aplicat prin folosirea conturilor *„Cheltuieli anticipate“* și *„Rezerve pentru cheltuieli preliminate“*, care permit regularizarea în timp a cheltuielilor de producție.

— *Principiul delimitării în spațiu* sau al *sectorizării*, potrivit căruia fiecare cheltuială trebuie stabilită pe locul de producție (secție, atelier etc.) în care a fost ocazionată, pentru a fi cuprinsă în prețul de cost al producției fabricate la locul respectiv de producție.

Principiul delimitării în spațiu este aplicat prin folosirea de conturi analitice separate pe secții de producție și prin organizarea colectării cheltuielilor cu aplicarea a diferite „metode de calculație“.

Colectarea și repartizarea cheltuielilor se efectuează cu ajutorul conturilor de colectare și de repartizare, pentru cheltuielile indirecte și, în final, cu ajutorul conturilor de calculație, pentru toate cheltuelile (directe și indirecte).

De asemenea, în lucrarea de repartizare se folosesc diferite procedee sau metode de repartizare, cu întocmirea diferitelor tabele, denumite „tablouri de repartizare a cheltuielilor“.

C. METODELE DE EVIDENȚĂ A CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE ȘI DE CALCULAȚIE A PREȚULUI DE COST

Acestea se referă la modalitățile folosite pentru colectarea și înregistrarea cheltuielilor de producție. Potrivit regulilor de bază privind planificarea, evidența și calcularea prețului de cost al producției, se pot folosi :

— **Metoda pe faze,** potrivit căreia cheltuielile sînt identificate și colectate pe faze de fabricație, folosindu-se în cadrul contului *„Cheltuielile*

Scanned with OKEN Scanner

producției de bază", conturi analitice pentru fiecare fază de fabricație sau chiar pe fiecare șarjă ; de exemplu, în industria berei ; obținerea malțului, fermentația, tragerea (la butoaie sau sticle). Prețul de cost al producției rezultă, în această metodă, din însumarea cheltuielilor ocazionate de diferite faze.

— **Metoda pe comenzi,** potrivit căreia cheltuielile sînt identificate și colectate pe comenzi de fabricație, folosindu-se, în cadrul contului „*Cheltuielile producției de bază*", conturi analitice pentru fiecare comandă și, uneori, chiar pe loturi de produse dintr-o comandă.

— **Metoda normativă** constă în înregistrarea cheltuielilor, în cursul lunii, pe bază de norme de consum la materiale și la celelalte cheltuieli, și prin evaluarea lor la preț planificat, urmînd ca la sfîrșitul lunii să se înregistreze numai diferențele față de consumurile efective și față de prețurile efective.

Aceasta este o metodă înaintată, care permite identificarea cu ușurință a tuturor abaterilor (favorabile sau nefavorabile), care influențează sau împiedică reducerea cheltuielilor de producție și a prețului de cost al producției.

Din punctul de vedere al modului de colectare a cheltuielilor și de cuprindere a lor în prețul de cost pe unitatea de produs, cheltuielile de producție se împart în : *cheltuieli directe* și *cheltuieli indirecte*. Cheltuielile indirecte sînt colectate separat și, prin însumare, alcătuiesc *categorii de cheltuieli*, stabilite potrivit unei *nomenclaturi tip a cheltuielilor*. Cheltuielile indirecte colectate sînt apoi repartizate asupra comenzilor sau fazelor de fabricație, prin folosirea unor *metode de repartizare*. În felul acesta, se obține totalul cheltuielilor de producție pe fiecare comandă sau fază de fabricație (total producție).

În continuare, se procedează la repartizarea cheltuielilor asupra produselor fabricate, stabilindu-se *prețul de cost efectiv pe unitate de produs*.

D. PROCEDEELE DE CALCULAȚIE ȘI DE REPARTIZARE A CHELTUIELILOR

Acestea se referă la modalitățile de calcul folosite în lucrarea de repartizare a cheltuielilor pentru stabilirea prețului de cost efectiv al producției.

Procedeul de calculație, sau metoda de repartizare, este un mod de calcul folosit în operația de repartizare a unei cheltuieli globale, sau a unei categorii de cheltuieli, asupra locurilor de producție, sau asupra produselor care le-au ocazionat.

Baza de repartizare diferă după natura cheltuielii și după condițiile concrete din fiecare întreprindere.

Scanned with OKEN Scanner

De exemplu, baza de repartizare a curentului electric folosit pentru iluminat poate fi : kilowatt-ora, numărul de becuri.

Alegerea bazei de repartizare, și însăși repartizarea cheltuielilor, se fac respectînd *criteriul de proporționalitate*, pentru a se asigura repartizarea justă a categoriilor de cheltuieli indirecte în prețul de cost al producției finite.

Procedeele cele mai folosite sînt :

— **Diviziunea simplă,** care constă în împărțirea cheltuielii globale asupra secțiilor de producție, folosind o bază de repartizare caracteristică naturii acelei cheltuieli. De exemplu, costul curentului electric folosit se împarte în funcție de cantitatea de curent folosită în fiecare secție (numărul de kilowați-oră).

Acest procedeu mai este folosit și la stabilirea prețului de cost efectiv pe unitatea de produs, după formula :

$$\frac{\text{Prețul de cost total al producției}}{\text{Total cantitate producție fabricată}} = \text{Prețul de cost efectiv pe unitatea de produs.}$$

— **Indicele de echivalare** este un procedeu folosit în cazul unei producții cu mai multe sortimente, rezultate din același flux tehnologic. De asemenea, el este folosit în calculația prețului de cost al produselor agricole, atît al produselor vegetale cît și al produselor animale, obținute pe seama unui total de cheltuieli de producție.

Procedeul comportă mai multe operații, și anume :

— stabilirea unor indici de echivalare între sorturi (de obicei în funcție de consumurile specifice), luîndu-se un anumit sort drept etalon (de obicei sortul cu cheltuielile cele mai puține) ;

— transformarea cantităților efective, rezultate din producție, în cantități echivalente sortului luat ca etalon de echivalare (se înmulțesc cantitățile efective cu indicele de echivalare stabilit la sortul respectiv) și apoi, se face însumarea cantităților echivalente ;

— stabilirea prețului de cost efectiv pe unitate de produs din sortul etalon, după formula diviziunii simple :

$$\frac{\text{Total cheltuieli}}{\text{Total cantități echivalente}} = \text{Preț de cost efectiv pe unitate de produs etalon}$$

— determinarea prețului de cost efectiv unitar la toate sorturile, prin multiplicarea prețului unitar de la sortul etalon cu indicele de echivalare al fiecărui sort.

— **Coeficientul de suplimentare** este un procedeu folosit în cazul unei producții variate, cu numeroase produse și cu procese tehnologice variate. El este destinat să ajute la repartizarea cheltuielilor indirecte ale fiecărei secții de producție, asupra diferitelor produse prelucrate în secția respectivă. De asemenea, se folosește pentru repartizarea cheltuielilor indirecte ale întreprinderii, asupra tuturor produselor fabricate, păstrîndu-se ideea de proporționalitate, care stă la baza tuturor procedeelor de repartizare.

Scanned with OKEN Scanner

Acest procedeu constă în determinarea, pe fiecare secție de producție, a unui *coeficient de repartizare* a cheltuielilor indirecte, raportînd suma cheltuielilor de repartizat la suma cheltuielilor directe din secția respectivă, după formula :

$$\frac{\text{Total cheltuieli indirecte ale secției}}{\text{Total cheltuieli directe ale secției (luate ca bază de repartizare)}} = \text{Coeficient de suplimentare.}$$

În continuare, acest coeficient se aplică asupra bazei de repartizare (cheltuieli directe) de la fiecare comandă în parte și se determină suma cheltuielilor indirecte cuvenită comenzii respective, în cadrul fiecărei secții de producție.

Ca bază de repartizare se poate folosi totalul cheltuielilor directe, sau numai un anumit fel de cheltuială directă. Pentru repartizarea cheltuielilor generale ale întreprinderii, ca bază de repartizare, se folosește suma tuturor cheltuielilor de secție (directe și indirecte), stabilite pe fiecare produs în parte.

Toate aceste calcule se fac cu ajutorul a diferite documente, intitulate *„tablouri sau situații de repartizare a cheltuielilor"*.

Prețul de cost efectiv, stabilit prin calculele executate după diferitele procedee arătate mai sus, se compară cu prețul de cost planificat și se determină diferențele favorabile sau nefavorabile care se înregistrează, cum s-a arătat în capitolele anterioare, în conturile modificative (rectificative).

Scanned with OKEN Scanner

DAREA DE SEAMĂ

A. NOȚIUNI GENERALE ȘI CLASIFICAREA DĂRILOR DE SEAMĂ

a. **Definiția și funcțiile dărilor de seamă.** Ca o consecință a creării și dotării întreprinderii de către stat, aceasta este obligată să raporteze organului ierarhic superior : modul cum folosește și cum se administrează bunurile primite ; gradul de îndeplinire a sarcinilor care i-au fost trasate prin plan, precum și alte laturi ale activității sale.

Totalitatea indicatorilor (privitor la îndeplinirea sarcinilor de plan, legale sau contractuale, privitor la activitatea desfășurată, rezultatele obținute, situația economică și financiară etc.), comunicați la un anumit termen organelor interesate, prin situații, tablouri, rapoarte etc., într-o prezentare unitară, alcătuiesc o *dare de seamă*.

Darea de seamă este un mijloc important de informare asupra realizărilor și lipsurilor constatate în timpul activității și cu ocazia întocmirii dării de seamă. Dările de seamă scot în evidență metodele de muncă înaintate, deficiențele în muncă, măsurile luate pentru îndreptare etc.

Organele care primesc de la întreprinderi dări de seamă, în urma analizei indicatorilor raportați de acestea, cunosc activitatea și situația lor și, pentru a le ajuta în munca viitoare, stabilesc măsurile ce trebuie urmate în activitatea respectivă. Prin însumarea indicatorilor cuprinși în dările de seamă primite de la unitățile din subordine, se obțin date centralizate pe diferite trepte de organizare a activității economice.

Pentru îndeplinirea acestor funcții, dările de seamă întocmite de întreprinderi exprimă date reale, complete, exacte, într-o prezentare clară. Datele privind activitatea desfășurată sînt prezentate în comparație cu sarcinile de plan, iar situația economică-financiară de la sfîrșitul perioadei raportate este prezentată prin comparație cu situația de la începutul perioadei respective.

b. **Clasificarea dărilor de seamă și termenele de întocmire.** Dările de seamă sînt de mai multe feluri și pot fi grupate după mai multe criterii, astfel :

— După sursele de evidență din care sînt extrași indicatorii cuprinși în dările de seamă, și după scopul pentru care sînt întocmite se deosebesc : dări de seamă operative, dări de seamă statistice și bilanțuri *.

* Potrivit dispozițiilor normative în vigoare, prin *„Bilanțuri"* se înțelege întregul complex de situații întocmite pe baza datelor contabile, prin care se face raportarea periodică și anuală.

Scanned with OKEN Scanner

— *Dările de seamă operative* se întocmesc și circulă în cadrul întreprinderii și la organele ierarhic superioare. Asemenea dări de seamă cuprind un număr limitat de indicatori și se referă la activitatea desfășurată într-o anumită perioadă de timp, scurtă. Sînt alcătuite cu datele culese din evidențele primare și din evidențele operative ale compartimentelor de execuție din întreprindere, imediat după încheierea perioadei respective.

Dările de seamă operative sînt analizate în ședințe de producție și de analiză a muncii și au ca scop principal discutarea metodelor de muncă folosite, popularizarea metodelor bune și a rezultatelor obținute, discutarea măsurilor necesare pentru îmbunătățirea muncii etc.

Dările de seamă operative și discutarea lor în cadrul comitetelor oamenilor muncii reprezintă o formă avansată, superioară, de conducere a întreprinderii, întrucît dau posibilitate delegaților muncitorilor ca, prin discuții, propuneri, sugestii, inițiative, să contribuie la o mai bună organizare a muncii și a procesului tehnologic, la sporirea productivității muncii, la realizarea de economii, la îmbunătățirea calității produselor, eliminarea aspectelor negative din activitatea întreprinderii etc.

— *Dările de seamă statistice* se întocmesc pe baza datelor extrase din evidența operativă și din datele contabile ale întreprinderii. Ele se referă atît la capacitatea de producție a întreprinderii cît și la activitatea desfășurată într-o anumită perioadă de timp, la gradul de folosire a capacităților de producție și a forței de muncă etc. Se întocmesc la anumite termene, stabilite de Direcția Centrală de Statistică, sau la cererea organelor de conducere ale întreprinderii sau ale unităților ierarhic superioare.

Datorită metodologiei operative de întocmire a dărilor de seamă statistice, acestea au un rol important în munca de informare și documentare a organelor de conducere a economiei socialiste și a conducerii întreprinderii.

— *Bilanțurile* se întocmesc de către funcționarii de contabilitate din întreprindere sau instituții, sub îndrumarea și supravegherea directă a contabilului șef, care răspunde de exactitatea și realitatea indicatorilor raportați. Acești indicatori sînt extrași din contabilitatea analitică și sintetică și sînt exprimați în etalon bănesc.

Bilanțurile cuprind indicatori prin care se caracterizează și se compară cu sarcinile de plan, atît situația economică și financiară a întreprinderii, stabilită la data întocmirii dării de seamă, cît și activitatea desfășurată și rezultatele obținute în perioada la care se referă.

Datorită faptului că activitatea întreprinderii este înregistrată în contabilitate numai pe bază de acte justificative și că sfera de observare și înregistrare a acesteia se referă la mijloacele, fondurile și activitatea întreprinderii, ca unitate economică distinctă, această formă de evidență stabilește indicatori completi, exacți și reali asupra situației și activității unității. Acești indicatori sînt folosiți în mare măsură pentru informarea conducerii întreprinderii, a organelor tutelare și a altor organe.

— După durata de activitate asupra căreia se face raportarea, dările de seamă sînt : anuale și periodice.

Scanned with OKEN Scanner

— *Dările de seamă anuale* sînt dări de seamă complete, raportînd cele mai variate aspecte ale situației și activității întreprinderii. Ele cuprind activitatea întreprinderii pe un an întreg, în comparație cu activitatea anului precedent aceluia pentru care sînt întocmite. Se mai numesc și *dări de seamă unice*, pentru că prezintă atît date contabile cît și date statistice, reunite în aceeași dare de seamă dar cu ajutorul unor formulare separate.

— *Dările de seamă periodice* pot să se refere numai la activitatea desfășurată în perioada pentru care sînt întocmite ; de exemplu : *dările de seamă operative*, care se întocmesc *decadal și lunar*. Alteori ele cuprind indicatori privind activitatea desfășurată de la începutul anului pînă la data întocmirii lor, de exemplu : *Situația principalilor indicatori economici-financiari* (întocmită lunar) și *bilanțurile trimestriale*.

— După sfera de activitate cuprinsă în dările de seamă, acestea se împart în : primare și centralizate.

— *Dările de seamă primare* sînt întocmite de fiecare întreprindere economică și de fiecare instituție și se referă la sfera de activitate a acesteia.

— *Dările de seamă centralizate* sînt întocmite de verigile superioare întreprinderii sau instituției și se referă la sfera de activitate a tuturor unităților subordonate. Asemenea dări de seamă se întocmesc prin însumarea dărilor de seamă primare primite de la întreprinderi și instituții ; de exemplu, dările de seamă ale centralelor industriale, ale trusturilor etc.

Termenele de întocmire și prezentare a dărilor de seamă variază după felul dării de seamă și după numărul indicatorilor pe care îi cuprind, astfel :

— *Dările de seamă operative* se întocmesc *lunar și trimestrial* dar și ori de cîte ori este nevoie, în termen de cîteva zile de la încheierea perioadei la care se referă.

— *Dările de seamă statistice* se întocmesc *decadal, lunar, trimestrial și anual*.

Lunar se întocmește „Situația principalilor indicatori economici-financiari" care trebuie să fie înaintată organelor superioare în termen de *15 zile* de la încheierea lunei respective. Bilanțurile trimestriale trebuie să fie înaintate în termen de *20 zile* de la încheierea trimestrului respectiv. Bilanțurile anuale se înaintează pînă la data de *30 ianuarie* din anul următor.

B. ÎNTOCMIREA BILANȚURILOR

1. LUCRĂRILE PREGĂTITOARE ÎNTOCMIRII BILANȚULUI ANUAL

Indicatorii raportați prin bilanț sînt extrași din conturile sintetice și analitice.

În scopul asigurării unei absolute exactități a datelor raportate prin bilanțul anual, la sfîrșitul anului se efectuează anumite lucrări pregătitoare întocmirii acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

Lucrările pregătitoare întocmirii bilanțului anual sînt de mai multe feluri și se execută succesiv, în ordinea următoare :

— executarea lucrării de inventariere și *stabilirea inventarului anual ;*

— întocmirea balanțelor de verificare sintetice și analitice, inclusiv identificarea și corectarea eventualelor erori de înregistrare ;

— confruntarea balanțelor de verificare întocmite, cu inventarul stabilit și *determinarea eventualelor diferențe de inventar* (calitative, cantitative sau valorice) ;

— efectuarea înregistrărilor contabile pentru *regularizarea diferențelor de inventar*. Prin aceasta, se face punerea de acord a soldurilor din registre cu existențele efective stabilite prin lucrarea de inventariere ;

— *întocmirea unor noi balanțe de verificare* sintetice și analitice, ale căror solduri trebuie să corespundă cu datele din inventar.

Rulajele și soldurile conturilor, stabilite prin ultimele balanțe de verificare (care au fost întocmite după lucrările de punere de acord a registrelor cu inventarul), furnizează cei mai mulți indicatori necesari întocmirii bilanțului.

Lucrarea de confruntare a balanțelor de verificare — mai ales analitice — cu inventarul, se face cu scopul de a scoate în evidență toate deosebirile dintre datele contabile și existențele de pe teren. Asemenea deosebiri pot rezulta din mai multe cauze : modificări calitative, cantitative sau valorice ale materialelor sau produselor, datorate agenților naturali (învechirea vinului, oțetirea vinului, sporirea umidității la sare, zahăr, lînă etc.). Alteori pot rezulta diferențe cantitative din manipulările neatente, din funcționarea defectuoasă a aparatelor de cîntărire sau din reaua credință a gestionarilor și manipulatorilor de bunuri materiale, după cum pot rezulta lipsuri sau alterări din cauza de forță majoră (incendii, inundații etc.).

Toate diferențele calitative, cantitative sau valorice fac obiectul înregistrărilor contabile, pentru ca soldurile conturilor sintetice și analitice să reflecte, în final, aceleași cantități și bunuri și aceleași valori ca și cele constatate prin inventariere.

Înregistrările pentru regularizarea diferențelor de inventar prin care se face punerea de acord a registrelor cu inventarul, diferă după ramura economică în care se constată diferențele, după natura diferențelor și după cauzele care le-au provocat.

Diferențele care fac obiectul înregistrărilor contabile pentru punerea de acord a registrelor cu inventarul și modalitatea regularizării lor sînt arătate chiar pe listele de inventariere. De asemenea, ele sînt consemnate în „procesul-verbal al comisiei de inventariere". În acestea se prezintă, prin coloane separate : existențele conform inventarului, soldurile din registrele de evidență contabilă analitică, diferențele față de inventar (plusuri și, separat, minusuri), cauzele și modul de regularizare a fiecărei diferențe.

Scanned with OKEN Scanner

2. COMPONENTELE BILANȚULUI ANUAL

Pentru a se asigura raportarea uniformă a tuturor indicatorilor, precum și omogenitatea conținutului acestor indicatori la toate întreprinderile, și pentru sistematizarea prezentării lor, bilanțurile se întocmesc pe *formulare tipizate*. Ministerul Finanțelor, în colaborare cu Direcția Centrală de Statistică și cu ministerele interesate au elaborat *scheme unitare de bilanț*.

Principalele părți componente ale bilanțurilor anuale sînt : bilanțul propriu-zis, situațiile anexă la bilanț și raportul explicativ.

— *Bilanțul propriu-zis* reflectă, prin posturile de bilanț, situația economică și financiară a întreprinderii sau instituției, așa cum rezultă la sfîrșitul anului din soldurile conturilor sintetice stabilite prin ultima balanță de verificare sintetică. Deci, bilanțul se întocmește prin preluarea soldurilor conturilor sintetice și înscrierea lor în tabloul „bilanț". Soldurile debitoare se înscriu ca posturi de activ, iar soldurile creditoare se înscriu ca posturi de pasiv, pe rîndul rezervat în formularul tipizat. Unele posturi de bilanț rezultă din însumarea soldurilor a două sau mai multe conturi sintetice.

Această însumare este făcută pentru ca soldurile care exprimă volumul valoric al materialelor, produselor, mărfurilor, evaluate la înregistrarea în conturi cu alt preț decît prețul efectiv, să fie transformate în posturi de bilanț care exprimă același volum de mijloace economice, dar evaluat la preț efectiv (de exemplu, se însumează soldul contului „*Produse finite*", cu soldul contului „*Diferențe de preț la produse finite*"). Alte posturi de bilanț pot să exprime părți distincte din conținutul unui cont sintetic (conținutul anumitor conturi analitice) în funcție de necesitățile de cunoaștere cît mai exactă a unor aspecte financiare ale întreprinderii.

Pentru a se ușura munca de cercetare și de analiză a datelor cuprinse în bilanț, posturile de bilanț sînt prezentate în patru grupe de posturi de activ și patru grupe de posturi de pasiv, astfel :

Activ	BILANȚ	**Pasiv**
Grupa A. Mijloace fixe (la valoarea de inventar)		*Grupa A.* Fonduri proprii aferente mijloacelor fixe
Grupa B. Mijloace circulante (materiale, bănești, decontări și alte active), mijloace aferente fondurilor cu destinație specială		*Grupa B.* Fonduri proprii, speciale, împrumutate și atrase privind mijloacele circulante și alte pasive
Grupa C. Mijloace și cheltuieli pentru investiții		*Grupa C.* Fondurile mijloacelor pentru investiții
Grupa D. Vărsăminte, prelevări, pierderi		*Grupa D.* Beneficii și subvenții

Scanned with OKEN Scanner

Pentru fiecare post de bilanț se dau doi indicatori : „situația la începutul anului“ și „situația la sfîrșitul anului“. Acești doi indicatori sînt prezentați sub forma a două coloane paralele, prin care se obține, de fapt, „Bilanțul comparativ“, din care se pot trage concluzii asupra evoluției situației economice și financiare a întreprinderii în cursul anului raportat. Situația la începutul anului este exprimată prin soldul inițial al contului, așa cum a fost preluat din bilanțul anului precedent, iar situația la sfîrșitul anului este exprimată prin soldul final al contului respectiv, stabilit la sfîrșitul perioadei de activitate ce se raportează.

— *Situațiile anexe la bilanț.* Anexa la bilanț este alcătuită de fapt, din mai multe situații separate, în care se prezintă diverse aspecte ale activității desfășurată de întreprindere în anul raportat. Fiecare din situațiile care compun anexa la bilanț, alcătuiește un capitol al acestuia.

Capitolele care alcătuiesc anexa la bilanț și indicatorii pe care îi cuprinde fiecare capitol, diferă de la o ramură economică la alta. Schema tip de bilanț este alcătuită diferit, de la o ramură de activitate economică la alta, în funcție de specificul activității, de indicatorii de plan etc.

În cadrul fiecărui capitol se prezintă în mod detaliat indicatorii prin care se caracterizează un anumit aspect din activitatea întreprinderii. De exemplu, se arată producția fabricată, producția vîndută și încasată, prețul de cost planificat, prețul de cost complet, prețul de vînzare și beneficiul aferent.

Toate aceste aspecte sînt prezentate punînd în paralel (comparativ) sarcinile de plan și realizările efective. În acest mod, se stabilesc : proporția de îndeplinire a diferitelor sarcini de plan, depășirile acestor sarcini etc.

Indicatorii care exprimă sarcinile de plan sînt preluați din diferitele secțiuni ale planului tehnic, de producție și financiar al întreprinderii.

Indicatorii care exprimă realizările efective sînt preluați din cadrul conturilor sintetice sau din unele conturi analitice. Ei rezultă în cadrul acestor conturi sub formă de sold, dar mai ales sînt exprimați de rulajul debitor sau creditor al unui cont. Acești indicatori pot fi exprimați de rulajul total (debitor sau creditor) al unui cont sau de rulajul unui cont în corespondență cu un alt cont anumit.

— *Raportul explicativ.* Principalii indicatori prezentați prin formularele arătate mai sus sînt analizați în spirit critic și autocritic, într-o lucrare care însoțește bilanțul, intitulată „Raport explicativ“. Analiza se face pe capitole. O atenție deosebită se acordă analizării situației financiare a întreprinderii. În cadrul acestor capitole, se face o analiză a activității desfășurate, ilustrată cu indicatorii din cuprinsul bilanțului (sarcini de plan și realizări efective), se arată condițiile în care s-a desfășurat munca, greutățile întîmpinate, lipsurile constatate, măsurile luate pentru soluționarea acestora și măsurile care trebuie luate în viitor.

Bilanțurile trimestriale sînt alcătuite în mod asemănător pe baza datelor contabile, fără ca acestea să fie confruntate și puse de acord cu inventarul, iar din „anexa la bilanț“ lipsesc anumite capitole.

Pe baza datelor contabile, *lunar* se întocmesc și se prezintă organelor ierarhic superioare o *„situație privind principalii indicatori economico-financiari“*, care este mult mai rezumativă decît bilanțul trimestrial. Ea

Scanned with OKEN Scanner

se compune dintr-o situație cuprinzînd cîțiva indicatori : producția-marfă (fabricată și realizată), comparativ cu sarcinile de plan, beneficiile, impozitul pe circulația mărfurilor, cheltuielile neproductive etc.

C. PRELUCRAREA ȘI CENTRALIZAREA BILANȚURILOR DE CĂTRE UNITĂȚILE SUPERIOARE

Bilanțurile întocmite de către întreprinderi și instituții, semnate de către director și de contabilul șef, sînt înaintate unităților ierarhic superioare, în cadrul termenelor arătate.

Unitățile care primesc aceste bilanțuri au obligația să le verifice, să le analizeze și să le centralizeze.

Bilanțurile centralizate pe centrale, combinate etc. sînt înaintate ministerului tutelar, care, executînd aceleași operații, stabilește bilanțul centralizat pe ramură.

Cîte o copie după bilanț, certificată de contabilul șef al întreprinderii, se înaintează, la aceleași termene și unității bancare la care întreprinderea are deschis contul de decontări cu terții și conturile de împrumut, precum și la direcția județeană de statistică.

a. **Verificarea bilanțurilor.** Unitatea imediat superioară întreprinderii verifică bilanțul primit de la aceasta. Lucrarea de verificare constă în controlul următoarelor aspecte : dacă bilanțul cuprinde toate formularele tipizate în vigoare, dacă au fost înscrișii toți indicatorii necesari și ceruți prin formulare, dacă indicatorii de plan înscrișii sînt cei aprobați, dacă toate formularele sînt semnate de persoanele autorizate, indicate în formulare, dacă există corelația anumitor indicatori cuprinși în formulare diferite.

În cazul în care bilanțul nu îndeplinește toate aceste condiții, se restituie întreprinderii pentru completare.

b. **Analiza și aprobarea bilanțurilor.** Analiza bilanțului constă în : cercetarea indicatorilor raportați, confruntarea realizărilor efective cu indicatorii de plan, confruntarea situației de la sfîrșitul perioadei raportate cu situația de la începutul aceleiași perioade, sau cu datele privind perioada corespunzătoare a anului precedent (la bilanțurile trimestriale etc.).

Prin aceste confruntări se pot stabili anumiți indici, procente, coeficienți etc. care caracterizează aspectele analizate. În urma acestor analize se trag concluzii asupra situației economice și financiare a întreprinderii, asupra calității activității desfășurate de aceasta și asupra rezultatelor obținute. Pe baza acestor concluzii, se fac propuneri, se emit directive obligatorii și se iau măsurile cele mai indicate pentru o mai bună activitate în viitor. Bilanțurile anuale se verifică și se analizează în cadrul unor *comisii*, în *prezența directorului și a contabilului șef* al întreprinderii sau instituției care a prezentat bilanțul. La terminarea lucrării de verificare și analiză a bilanțului anual, comisia întocmește un *proces-verbal*, în care consemnează rezultatele verificării și analizei, rectificările și modificările făcute în cuprinsul dării de seamă, precum și directivele

Scanned with OKEN Scanner

trasate. Procesul-verbal aprobat de conducătorul unității tutelare se comunică întreprinderii sau instituției.

Aprobarea bilanțului nu înseamnă descărcarea de gestiune ; organele muncii al întreprinderii analizează, discută și aprobă bilanțul.

Aprobarea bilanțului nu înseamnă descărcarea de gestiune ; organele de control ale unității tutelare pot face revizii documentare și de fond la întreprinderea sau instituția respectivă, pentru anul expirat și după aprobarea bilanțului.

Participarea altor organe la ședințele comisiei de verificare și analiză a bilanțurilor. Potrivit normelor în vigoare, Ministerul Finanțelor, Comitetul de Stat al Planificării, Direcția Centrală de Statistică și Banca la care întreprinderea are contul deschis, sînt autorizate să participe, prin delegații lor, la ședințele comisiilor de verificare și analiză a bilanțurilor anuale, care se țin la organele tutelare ale întreprinderii economice.

c. **Centralizarea bilanțurilor.** După ce au fost verificate și analizate, bilanțurile sînt centralizate și prelucrate. Această lucrare constă în însumarea indicatorilor de același fel din bilanțurile primite de la toate întreprinderile sau instituțiile subordonate.

Prin această însumare și prelucrare se obține un bilanț centralizat.

Asemenea *centralizări* se fac de forurile superioare și de ministere. Fiecare centralizare este precedată de verificarea și analiza datelor.

Bilanțurile centralizate de ministere sînt înaintate : Comitetului de Stat al Planificării, Ministerului Finanțelor, Direcției Centrale de Statistică și Băncii Naționale a R.S.R., băncilor specializate. Termenele pentru înaintarea acestor bilanțuri centralizate pe ministere sînt diferite, după perioada raportată (lună, trimestru sau an).

Aceste unități centrale extrag indicatorii necesari pentru documentarea lor. Direcția Centrală de Statistică întocmește situația centralizată pe economia națională, cu privire la indicatorii cu caracter statistic, iar Ministerul Finanțelor întocmește centralizarea pe economia națională pentru indicatorii contabil-financiari.

Scanned with OKEN Scanner

ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ÎN CADRUL UNEI ÎNTREPRINDERI SAU INSTITUȚII

A. NORMAREA CONTABILITĂȚII

Prin *normarea contabilității* se înțelege stabilirea de norme, de reguli unitare de lucru și aplicarea acestora în mod unitar în munca de contabilitate a tuturor întreprinderilor și instituțiilor.

Contabilitate normată înseamnă o muncă de contabilitate organizată în care se folosește o titulatură uniformă a conturilor, iar conținutul economic și structura funcțională a conturilor sînt aceleași la toate întreprinderile de același fel. Operațiile economice identice se înregistrează prin aceleași corespondențe de conturi la toate întreprinderile. Pentru înregistrarea contabilă și pentru întocmirea a diferite situații, tablouri, dări de seamă, bilanțuri etc. se folosesc formulare tipizate, realizîndu-se o prezentare unitară a tuturor acestor lucrări.

Pentru a îndeplini toate aceste caracteristici, munca de normare a contabilității folosește mai multe *mijloace*, cum sînt : cadrul general și planurile unitare de conturi, instrucțiunile de aplicare a acestora, formularele tipizate de documente contabile, schemele unitare de bilanț și de dări de seamă, normele, regulamentele și instrucțiunile unitare de inventariere, de calculație, de organizare a evidenței operative și a contabilității analitice, a diferitelor categorii de operații și lucrări etc.

— *Cadrul general al planurilor de conturi* este o listă în care sînt înscrise toate conturile ce pot fi folosite în întreprinderile economice, cu titulatura oficială, stabilită pentru conturile sintetice și cu simbolul cifric corespunzător.

Atît în cadrul general cît și în planurile de conturi, conturile sînt înscrise într-o anumită ordine, sistematizate în zece clase de conturi, fiecare clasă putînd fi divizată în zece grupe de cîte zece conturi. De exemplu : clasa 1 *„Mijloace fixe“* ; clasa 2 *„Mijloace circulante materiale“* ; clasa 3 *„Mijloace bănești“* ; clasa 4 *„Decontări“* ; clasa 5 *„Cheltuieli“* ; clasa 6 *„Venituri“* ; clasa 7 *„Fonduri, rezerve, finanțări și rezultate“* ; clasa 8 *„Împrumuturi“* ; clasa 9 *„Investiții“* ; clasa 0 *„Conturi în afara bilanțului“*.

— *Planurile unitare de conturi* sînt stabilite pe ramuri economice : industrie, construcții, agricultură, transporturi, comerț etc.

— *Planul de conturi* are forma unei nomenclaturi, a unei liste, în care sînt înscrise toate conturile sintetice care pot fi folosite de întreprinde-

rile economice din ramura respectivă, cu precizarea titlului oficial, obligatoriu pentru toate întreprinderile.

Pentru ușurarea folosirii conturilor, în cadrul general și în planurile de conturi s-a prevăzut, pentru fiecare cont în parte, cîte un simbol, adică o nomenclatură cifrică, alcătuită, pentru conturile sintetice, din trei cifre, după sistemul de simbolizare zecimal.

Procedeele de simbolizare a conturilor sînt : simbolizarea ordinală, zecimală, serială și mixtă.

În procedeul de *simbolizare ordinală,* conturile se numerotează începînd cu cifra unu, păstrîndu-se în continuare numerotarea ordinală : 2, 3, 4, 5 etc. Acest procedeu prezintă dezavantajul că, în cazul unor operații care cer introducerea în planul de conturi a unor noi conturi, acestea trebuie înscrise în partea finală a planului de conturi, și nu acolo unde le-ar fi locul după conținutul economic.

În procedeul de *simbolizare zecimală* se stabilesc zece clase de conturi, fiecare clasă este împărțită în zece grupe, fiecare grupă cuprinde zece conturi și fiecare cont se poate dezvolta în o sută, o mie etc. de conturi analitice, după necesități. Simbolul fiecărui cont se alcătuiește din cifrele care caracterizează : clasa, grupa, contul etc. (prima cifră marchează clasa, a doua cifră marchează grupa din cadrul clasei etc.).

Acest procedeu a fost adoptat și în munca de normare a evidenței contabile din țara noastră, începînd cu 1 ianuarie 1971, el corespunzînd cerințelor muncii de evidență în etapa actuală.

În procedeul de *simbolizare serială,* se creează grupe de conturi după conținutul economic și se atribuie, fiecărei grupe, o serie de simboluri.

În procedeul de *simbolizare mixtă sau combinată,* se folosește simbolizarea serială pentru conturile sintetice și simbolizarea zecimală pentru dezvoltarea conturilor sintetice în conturi analitice.

— *Instrucțiunile de aplicare a planurilor de conturi.* Prin planurile de conturi se realizează un limbaj unitar în intitularea conturilor folosite în munca de înregistrare contabilă, iar prin instrucțiunile de aplicare a acestora, se asigură folosirea uniformă a conturilor.

În acest scop, instrucțiunile, întocmite separat pentru fiecare plan de conturi, dau indicații precise asupra conținutului economic al acestora, asupra modului lor de funcționare, asupra corespondențelor lor, după funcțiile contabile ale fiecăruia în parte.

— *Formularele tipizate de documente contabile* permit folosirea uniformă a acestora, aplicarea cu ușurință a formei de înregistrare contabilă adoptată în întreprinderea respectivă etc.

— *Schemele unitare de bilanț* au ca scop raportarea uniformă, de către toate întreprinderile, a indicatorilor care caracterizează activitatea desfășurată precum și situația economică-financiară, stabilită la un moment dat. Sînt o consecință a nomenclaturii unitare a conturilor și a întregii munci de normare a contabilității, ele ușurează întocmirea lucrării de centralizare a datelor contabile.

— *Instrucțiunile și normele unitare de lucru* au ca scop organizarea uniformă a evidenței operative și contabile în toate întreprinderile și instituțiile.

Scanned with OKEN Scanner

Prin aceste dispoziții cu caracter normativ, se dau îndrumări care contribuie la crearea condițiilor necesare pentru asigurarea integrității mijloacelor de producție, pentru evitarea neregulilor, fraudelor, abuzurilor, pentru desfășurarea în bune condiții a activității de producție și pentru obținerea unor date de evidență clare, exacte, reale și complete. Toate aceste lucrări, care stau la baza normării contabilității în țara noastră, sînt elaborate de către Ministerul Finanțelor.

B. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ÎNTR-O ÎNTREPRINDERE

1. FORME DE ORGANIZARE

Îndrumarea metodologică a muncii de înregistrare și de bilanțuri a întreprinderilor și organizațiilor economice, precum și a muncii de expertiză contabilă este exercitată de Ministerul Finanțelor, prin Direcția Metodologiei și Îndrumării Contabile.

Munca de contabilitate într-o întreprindere socialistă este organizată, condusă și controlată de contabilul șef.

Pentru buna desfășurare a tuturor lucrărilor care alcătuiesc contabilitatea unei întreprinderi, acestea sînt repartizate tuturor salariaților din compartimentul de contabilitate.

Munca de contabilitate poate fi organizată : centralizat și descentralizat.

— *Organizarea centralizată* presupune concentrarea tuturor cadrelor de contabilitate la un loc, într-o singură clădire, în birouri alăturate. Se realizează astfel o conlucrare directă a tuturor cadrelor contabile, se poate aplica specializarea contabililor, ceea ce duce la sporirea productivității muncii etc.

Această formă de organizare prezintă dezavantajul că funcționarul contabil are uneori greutăți în cunoașterea amănunțită a detaliilor activităților pe care le înregistrează pe baza actelor justificative, precum și în verificarea de fond a operațiilor consemnate în documentele pe care este chemat să le verifice și să le înregistreze.

— *Organizarea descentralizată* se caracterizează prin repartizarea în secțiile de producție a unor salariați contabili.

În această formă de organizare, contabilii dispersați au oarecare independență operativă, ei execută în cadrul secțiilor o bună parte din lucrările de contabilitate, ca : verificarea documentelor care alcătuiesc actele justificative ale înregistrărilor contabile, însumarea acestora cu ajutorul diferitelor documente centralizatoare, înregistrarea anumitor acte justificative în unele registre de contabilitate sistematică analitică, sau chiar în anumite jurnale sau situații (în cadrul formei de înregistrare pe jurnale).

Actele justificative prelucrate și, în unele cazuri, numai centralizatoarele, sînt înaintate zilnic sau periodic nucleului central de contabilitate, pentru efectuarea înregistrărilor în conturile sintetice și în alte registre necesare.

Scanned with OKEN Scanner

Această formă de organizare prezintă avantajul că salariatul contabil este legat de procesul de producție, cunoaște activitatea desfășurată și toate problemele secției respective, soluțiile adoptate etc. În acest fel, el poate să facă o temeinică verificare de fond a documentelor ce i se prezintă cu acte justificative, observă cu ușurință orice neconcordanță sau neregulă, rezolvă pe loc și cu competență orice problemă legată de disciplina financiară a secției.

Această formă de organizare prezintă dezavantajul că necesită un număr mai mare de lucrători contabili, iar specializarea este mai redusă.

Posibilitățile de mai bună coordonare a muncii în forma de organizare centralizată fac ca această formă să predomine.

La centrale industriale, combinate, grupuri de uzine, trusturi și la direcțiile economice județene se organizează *contabilități separate* pentru:

— activitatea economică-financiară proprie (asemenea unei întreprinderi) ;

— activitatea de coordonare, îndrumare și control a unităților subordonate (administrarea fondurilor centralizate și efectuarea centralizată a unor operații economice sau financiare, ca : vărsăminte privind beneficiile și amortizările etc.) ;

— activitatea întreprinderilor subordonate, organizate pe principiul gestiunii economice interne, pentru acele operații a căror evidență nu este descentralizată la întreprinderi și, în orice caz, pentru evidența fondurilor proprii (fondul mijloacelor fixe și fondul mijloacelor circulante) și a uzurii mijloacelor fixe.

2. ATRIBUȚIILE COMPARTIMENTELOR FINANCIAR-CONTABILE

Pentru buna coordonare a lucrărilor, funcționarii contabili sînt grupați în unități organizatorice administrative, a căror denumire variază în funcție de gradul întreprinderii (servicii, secții, birouri etc.).

În cazul sistemului centralizat de organizare a contabilității, activitatea condusă, coordonată și controlată de către contabilul șef este divizată în două compartimente mari : serviciul financiar și serviciul contabilitate.

a. **Serviciul financiar.** În cadrul serviciului financiar activitatea este organizată în mai multe compartimente, care împreună, asigură întocmirea planului financiar și a tuturor anexelor componente ; urmărește îndeplinirea și respectarea sarcinilor înscrise în planul financiar ; întocmește, urmărește și execută toată documentația cu caracter financiar, astfel :

— Compartimentul *Plan financiar* este resortul care, pe baza planului de producție, a planului de aprovizionare, a planului de desfacere, a planului de investiții etc., întocmește toate lucrările de planificare financiară, stabilește diferitele componente ale acestuia : planul de credite, planul de casă etc. De asemenea, urmărește modul de îndeplinire a sarcinilor cuprinse în planul financiar și întocmește situațiile aferente, de raportare periodică asupra executării lui.

Scanned with OKEN Scanner

— Compartimentul *Control financiar preventiv* execută lucrările de control financiar preventiv, şi anume : controlează, înainte de semnare, necesitatea şi oportunitatea încheierii diferitelor contracte (de aprovizionare, de desfacere, de executare de lucrări, de reparaţii etc.), pe baza prevederilor înscrise în planul financiar respectiv ; execută controlul respectării disciplinei financiare, de casă şi de credite, asupra tuturor operaţiilor cu caracter bănesc privind încasări şi plăţi, şi asupra tuturor contractelor prin care se nasc pentru întreprindere angajamente sau obligaţii băneşti. Efectuarea acestui control este marcată pe document prin aplicarea unei ştampile „Control financiar preventiv" ; documentul vizat este prezentat contabilului şef şi apoi directorului pentru semnare şi aprobare.

— Compartimentul *Muncă şi salarii* ţine evidenţa operativă privind timpul de muncă prestat, separat pe fiecare salariat (prezenţe, întîrzieri, absenţe, concedii medicale etc.) ; ţine evidenţa analitică a drepturilor muncitorilor (prin fişa individuală de salariu) ; calculează avansurile chenzinale şi drepturile de salariu la sfîrşit de lună ; ţine evidenţa imputaţiilor şi a reţinerilor din salarii ; întocmeşte statele de salarii pentru munca prestată şi pentru concediile de odihnă ; calculează contribuţiile pentru asigurările sociale şi ţine evidenţa ajutoarelor plătite în contul asigurărilor sociale ; întocmeşte situaţiile corespunzătoare de bilanţ şi controlează îndeplinirea şi respectarea planului de muncă şi salarii şi a fondului de salarii.

— Compartimentul *Ordonanţare* întocmeşte documentele primare privind operaţiile de încasări şi plăţi ce se efectuează prin casieria întreprinderii sau prin contul de la bancă, pentru operaţii de aprovizionare sau desfacere, cheltuieli de producţie, investiţii etc.

În cazul operaţiilor de aprovizionare, ţine evidenţa analitică a decontărilor cu furnizorii, a avansurilor spre decontare acordate salariaţilor, se îngrijeşte de achitarea furnizorilor şi urmăreşte decontarea în termenul legal a avansurilor spre decontare, urmăreşte folosirea cecurilor emise din carnete cu limită de sumă etc. ; în cazul operaţiilor de desfacere, ţine evidenţa analitică a facturilor emise şi urmăreşte încasarea lor, se ocupă de recuperarea sumelor datorate de către clienţi, debitori etc. Urmăreşte achitarea la termen a împrumuturilor bancare.

De asemenea, se îngrijeşte de efectuarea la timp a vărsămintelor legale (din amortizări, beneficii, impozite etc.), controlează exactitatea extraselor de cont primite de la bancă, verifică calcularea justă a dobînzilor etc. La multe întreprinderi, tot acest resort execută şi lucrările de control financiar preventiv.

— *Casieria* este compartimentul care efectuează încasări şi plăţi în numerar pentru întreprindere. Casierul face legătura între întreprindere şi bancă. El depune la bancă toate facturile, cererile de plată, dispoziţiile de plată şi dispoziţiile de încasare, cecurile de numerar etc. ; ridică de la bancă extrasele de cont şi toată corespondenţa privind întreprinderea.

Munca de casier este incompatibilă cu munca de întocmire a actelor de dispoziţie privind încasări şi plăţi, cecuri etc. Toate aceste acte trebuie să fie întocmite de compartimentul „Ordonanţare", vizate pentru control financiar preventiv de resortul corespunzător şi de contabilul şef, şi aprobate de director.

Scanned with OKEN Scanner

Casierul răspunde personal de executarea oricărei operații de încasare sau de plată fără respectarea dispozițiilor legale privind disciplina financiară și reglementările privind controlul financiar preventiv.

Toate operațiile efectuate de către casier sînt înscrise de acesta în *Registrul de casă*, care întocmește, concomitent și *Copia registrului de casă*. Prin acesta casierul raportează zilnic serviciului contabilitate operațiile executate în ziua respectivă. La copia registrului de casă se anexează, în original, actele justificative ale operațiilor efectuate în numerar în ziua respectivă.

b. **Serviciul Contabilitate.** În cadrul serviciului contabilitate funcționează mai multe compartimente, care efectuează prelucrarea (verificarea și centralizarea) tuturor documentelor ce constituie acte justificative, stabilesc formulele contabile și înregistrează operațiile respective în registrele de evidență cronologică (jurnale de înregistrare etc.), și în registrele de evidență sistematică (sintetică și analitică).

Periodic, se execută calculația prețului de cost efectiv al producției, se stabilesc rezultatele activității întreprinderii, se întocmesc situațiile, balanțele de verificare (sintetice și analitice), inventarele, bilanțul și anexele de bilanț, astfel :

— Compartimentul *Contabilitatea materialelor și a produselor* primește documentele primare prilejuite de operațiile de aprovizionare (facturi, scrisori de trăsură, documente privind alte cheltuieli de transport și magazinaj etc.), și documentele de eliberare a materialelor din depozit (bonurile de materiale etc.), precum și documentele privind produsele (notele de predare a produselor, pentru produsele rezultate din secții și înmagazinate, dispozițiile de livrare pentru produsele eliberate din depozit etc.). Aceste documente sînt verificate și înregistrate în contabilitatea analitică a materialelor, respectiv a produselor. Uneori, această înregistrare se face concomitent cu întocmirea — prin mijloacele copigrafice — a centralizatoarelor respective ; alteori, centralizatoarele sînt întocmite chiar de către serviciile operative (aprovizionare, producție, desfacere etc.). Centralizatoarele întocmite sînt înaintate apoi compartimentului „Contabilitatea sintetică", pentru efectuarea lucrărilor corespunzătoare acestui resort.

Compartimentul „Contabilitatea materialelor și a produselor" execută un control curent al magaziilor de materiale și produse, prin confruntarea existențelor reale, cu evidențele operative ale acestora (fișele de magazie) și cu evidențele sale (fișele de contabilitate analitică). Periodic, întocmește balanțele de verificare pentru conturile analitice de materiale, obiecte de inventar, produse etc. ; identifică stocurile supranormative de materiale și materialele fără întrebuințare, cele cu întrebuințarea lentă etc.

La termenele stabilite, se îngrijește de executarea lucrărilor legate de inventarierea materialelor și produselor, precum și de extragerea din conturile analitice a indicatorilor necesari pentru întocmirea bilanțurilor. De asemenea, controlează îndeplinirea planului de aprovizionare și a planului de desfacere.

— Compartimentul *Postcalcul* primește documentele primare, în care s-au consemnat diferite consumuri și cheltuieli, care alcătuiesc prețul

Scanned with OKEN Scanner

de cost al producției, cheltuielile activității curente etc. (de exemplu, copiile bonurilor de materiale și ale bonurilor de lucru). Aceste documente sînt verificate sub aspectul necesității și oportunității cheltuielii respective, precum și asupra aspectului respectării consumurilor specifice etc., de către șefii unităților operative (secții de producție etc.), care trebuie să semneze documentele respective pentru confirmarea controlului executat. La compartimentul „Postcalcul" se controlează dacă a fost făcută această verificare de către șeful secției operative. În continuare, documentele sînt grupate și însumate pe secții, pe comenzi, pe categorii de cheltuieli etc., după nevoile muncii de înregistrare contabilă.

După ce au fost astfel prelucrate, documentele sînt înregistrate în conturile analitice ale cheltuielilor de producție (conturile analitice deschise în cadrul conturilor sintetice : *„Cheltuieli comune ale secției"*, *„Cheltuieli generale ale întreprinderii"*, *„Cheltuielile producției de bază"* etc.).

După înregistrarea în evidența analitică a cheltuielilor de producție, centralizatoarele respective sînt trimise la compartimentul „Contabilitatea sintetică".

Periodic, compartimentul „Postcalcul" întocmește balanțe de verificare pentru conturile analitice pe care le ține și efectuează lucrările de calculație a prețului de cost efectiv al producției. Participă la executarea lucrării de inventariere a producției neterminate, la sfîrșitul fiecărei luni, și întocmește, la termenele stabilite, formularele corespunzătoare privind cheltuielile de producție etc. din bilanț. Controlează îndeplinirea planului de producție, a planului de reducere a prețului de cost al producției, de realizare de economii, respectarea consumurilor specifice etc.

— Compartimentul *„Inventare și investiții"* primește toate documentele primare referitoare la mișcarea (intrarea sau ieșirea), privind repararea etc. a mijloacelor fixe ale întreprinderii și ține „registrul numere de inventar mijloace fixe" și „fișele de evidență analitică a mijloacelor fixe". Acest compartiment calculează amortizarea mijloacelor fixe, tabloul respectiv fiind apoi trimis la compartimentul „Postcalcul", pentru cuprinderea amortizării în cheltuielile de producție. Tot aici, se urmărește îndeplinirea planului de investiții, de revizii periodice și de reparații (curente și capitale). În atribuțiile sale intră și inventarierea mijloacelor fixe.

Documentele primare privind toate aceste lucrări, inclusiv recepționările de mijloace fixe sau eliberările, sînt verificate, înregistrate în fișele individuale ale mijloacelor fixe (evidența analitică), și apoi sînt predate compartimentului „Contabilitatea sintetică".

Periodic, acest resort întocmește situațiile de dare de seamă privind mișcarea mijloacelor fixe, amortizarea lor, reparațiile și investițiile etc., și controlează respectarea prevederilor de plan și normele legale referitoare la aceste lucrări.

— Compartimentul *„Contabilitatea sintetică"* are ca sarcină centralizarea tuturor lucrărilor de contabilitate. Aici se primesc centralizatoarele întocmite de secții și cele întocmite de compartimentele de conta-

Scanned with OKEN Scanner

bilitate analitică (privind : salariile, materialele, cheltuielile de producție, amortizarea și reparațiile mijloacelor fixe, produsele, realizările etc.). De asemenea, primește documentele primare privind toate celelalte operații economice și financiare necuprinse în documente centralizatoare.

După ce toate aceste documente sînt verificate, se face confruntarea lor, pentru stabilirea concordanțelor necesare (de exemplu, concordanța între centralizatorul materialelor eliberate din magazie și centralizatorul consumurilor de materiale de la „Postcalcul"), se stabilesc formulele contabile care se înscriu pe documentele respective și se fac înregistrările corespunzătoare în registrele de evidență cronologică și în cele de evidență sistematică sintetică. Tot aici, se fac și înregistrările în conturile analitice, pentru conturile sintetice de care nu s-au ocupat alte organe de evidență (de exemplu, evidența analitică a creditelor bancare, a decontărilor cu subunitățile).

Acest compartiment întocmește balanțele de verificare ale conturilor sintetice și ale conturilor analitice pe care le ține ; confruntă balanțele de verificare analitice întocmite de alte compartimente, cu balanța de verificare sintetică ; centralizează lucrările de inventariere ale diferitelor compartimente sau secții ; întocmește darea de seamă contabilă pentru întreaga întreprindere, preluînd și situațiile întocmite de celelalte compartimente, în cadrul muncii de colaborare ; coordonează munca de contabilitate și munca de control, privind îndeplinirea diferitelor secțiuni ale planului tehnic, de producție și financiar al întreprinderii.

C. ATRIBUȚIILE ȘI RĂSPUNDERILE CONDUCĂTORULUI COMPARTIMENTULUI FINANCIAR-CONTABIL

Potrivit dispozițiilor legale în vigoare*, de organizarea evidenței în cadrul fiecărei unități economice sau financiare răspunde conducătorul unității economice sau al instituției financiare sau de credit.

Compartimentul financiar-contabil din cadrul unei unități economice sau instituții financiare este condus de un director economic, director financiar-contabil sau șef contabil, în funcție de gradul unității respective.

La întreprinderi, conducătorul sectorului financiar-contabil este *șeful contabil*. El este subordonat ierarhic conducătorului unității economice în cadrul căreia funcționează, iar din punct de vedere financiar este subordonat și conducătorului financiar-contabil al organului ierarhic superior.

Șeful contabil asigură organizarea și desfășurarea în bune condiții a activității financiare a întreprinderii și răspunde de respectarea normelor legale privind această activitate.

El organizează și răspunde de întocmirea lucrărilor de planificare financiară și de planificare a prețului de cost, atunci cînd această problemă este în sarcina sectorului financiar-contabil.

---

* Hotărîrea Consiliului de Miniștri nr. 1885 din 28 decembrie 1970, publicată în Buletinul Oficial nr. 156 din 29 decembrie 1970.

Scanned with OKEN Scanner

El are sarcina de a face analiza aspectelor financiar-economice din activitatea întreprinderii (cheltuielile de producție, cheltuielile de circulație, modul de utilizare a mijloacelor circulante etc.) și de a lua sau propune a se lua măsurile necesare, care să ducă la reducerea cheltuielilor și, implicit, a prețului de cost al producției, la mobilizarea tuturor resurselor întreprinderii, precum și a altor măsuri prin care să se realizeze : creșterea eficienței activității economice, creșterea rentabilității atît pe întreaga activitate cît și pe fiecare produs, precum și creșterea vitezei de rotație a mijloacelor circulante.

Rezultă, din cele de mai sus, că pe prim plan, în atribuțiile conducătorului financiar-contabil, stau preocupările cu caracter financiar-economic. Alături de conducătorul unității, prin semnătura sa, el angajează întreprinderea etc. în toate operațiile cu caracter patrimonial (financiar etc.). Separat de aceasta contabilul șef are *obligația* de a organiza și conduce munca de evidență operativă și munca de contabilitate în cadrul tuturor compartimentelor operative, administrative și de evidență ale întreprinderii, inclusiv subunitățile acesteia. El se ocupă și de organizarea arhivei documentelor și registrelor de evidență. De asemenea, are *obligația* de a urmări și controla întreaga activitate desfășurată în cadrul întreprinderii, de a efectua controlul financiar, gestionar și de plan, legat de activitatea desfășurată, de a supraveghea disciplina financiară și de plan, apărarea integrității mijloacelor de producție, accelerarea vitezei de rotație a mijloacelor circulante ale întreprinderii etc.

Contabilul șef se ocupă de repartizarea sarcinilor asupra tuturor funcționarilor de contabilitate, de planificarea lucrărilor de evidență contabilă (curente și periodice), de respectarea termenelor stabilite, de îndeplinirea tuturor obligațiilor legale etc.

El are următoarele *drepturi :* de a emite dispoziții obligatorii pentru toți salariații întreprinderii cu privire la organizarea modului de întocmire, circulație și prelucrare a documentelor primare, a celor de evidență operativă și a celor financiare și contabile, de a propune directorului întreprinderii sau comitetului oamenilor muncii sancționarea salariaților care nu aplică dispozițiile date și care, prin lipsă de colaborare, creează dificultăți compartimentelor financiare și contabile etc.

Contabilul șef are *datoria* de a refuza viza de control preventiv a actelor privind efectuarea unor operații financiare (încasări sau plăți), efectuarea unor cheltuieli, precum și semnarea unor contracte sau angajamente ale întreprinderii, cînd constată că asemenea operații nu sînt necesare, nu sînt oportune sau pot aduce prejudicii sau pagube întreprinderii.

În cazurile în care, în urma controlului efectuat, se identifică neregului gestionare (lipsuri, sustrageri, distrugeri etc.), contabilul șef are dreptul să ceară comitetului oamenilor muncii aprobarea pentru suspendarea imediată din funcție a salariatului respectiv și să dispună imediat inventarierea bunurilor aflate în gestiunea acestuia, să stabilească volumul pagubelor și să propună imputările corespunzătoare. În cazuri penale, sesizează organele judiciare.

Contabilul șef *răspunde :* de orice neregulă produsă în munca organelor în subordine ; de neținerea la zi a lucrărilor financiare și contabile ;

Scanned with OKEN Scanner

de întocmirea cu întîrziere sau greşită a lucrărilor de raportare periodică (dări de seamă etc.) ; de lipsa de preocupare în elaborarea dispoziţiilor normative privind întocmirea, circulaţia şi prelucrarea documentelor de evidenţă ; de neurmărirea sau urmărirea superficială a aplicării acestor dispoziţii ; de neorganizarea arhivei documentelor şi a registrelor de evidenţă ; de neefectuarea lucrărilor de control ; de neluarea măsurilor corespunzătoare în cazul constatării de nereguli etc. De asemenea, el răspunde în cazurile în care dă viza de control preventiv pentru operaţii nelegale sau păgubitoare pentru întreprindere, ca şi în cazurile în care nu sesizează forul tutelar sau organele judiciare de aspectele nelegale, păgubitoare etc. din activitatea întreprinderii.

D. PLANIFICAREA ŞI MECANIZAREA LUCRĂRILOR DE CONTABILITATE

1. PLANIFICAREA LUCRĂRILOR DE CONTABILITATE

Pentru a asigura executarea la timp a lucrărilor contabile este necesară planificarea acestora pe oameni şi în timp.

După termenele de întocmire, lucrările de contabilitate pot fi grupate în trei categorii : lucrări curente, lucrări de sfîrşit de lună şi lucrări periodice, cu termene fixe.

Repartizarea pe oameni a lucrărilor de contabilitate se face pe baza unui document de planificare a muncii de contabilitate pe fiecare salariat în parte, în care se arată lucrările ce sînt în atribuţia salariatului respectiv.

Un alt document de planificare a lucrărilor de contabilitate este acela prin care se stabileşte termenul pînă la care fiecare lucrare trebuie efectuată.

Lucrările curente necesită planificarea circuitului documentelor primare şi o planificare a prelucrării lor la diferitele birouri de evidenţă operativă şi de contabilitate.

Planificarea circuitului documentelor primare se realizează prin dispoziţiile normative ale contabilului şef, obligatorii pentru toţi salariaţii întreprinderii sau instituţiei. În aceste dispoziţii se arată :

— documentele primare care trebuie întocmite pentru fiecare fel de operaţie economică sau financiară ;

— persoana autorizată să întocmească asemenea documente ;

— circuitul documentelor întocmite (resoartele la care trebuie trimise, prelucrările ce trebuie efectuate etc.).

Un ajutor preţios în această planificare îl prezintă *graficele privind circulaţia documentelor.*

În grafice se arată, pe coloane, serviciile din cadrul întreprinderii la care circulă un anumit document, iar pe rînduri separate, se menţionează prelucrările ce trebuie să se efectueze.

Planificarea prelucrării documentelor la birourile de contabilitate se face prin *diagrame individuale*, stabilite pe fiecare funcţionar de contabilitate, în care sînt înscrise lucrările ce intră în atribuţiile sale, prelu-

Scanned with OKEN Scanner

crările pe care trebuie să le efectueze, timpul acordat pentru prelucrare, organul căruia i se transmite sau i se prezintă lucrarea în continuare etc.

Lucrările de sfîrșit de lună sînt prevăzute în diagrame întocmite pentru contabilul șef, pentru șeful serviciului financiar, pentru șeful serviciului contabilitate, pentru fiecare compartiment în parte, precum și în diagramele individuale, unde sînt înscrise după lucrările curente. În această categorie se cuprind : calculația prețului de cost efectiv al producției finite, stabilirea și calculul de repartizare a diferențelor dintre prețul de cost planificat și cel efectiv de producție privind producția fabricată, producția livrată și încasată etc.

În diagramele organelor de conducere, de coordonare și de control, se arată lucrările de executat, persoanele responsabile de executarea lor și termenele stabilite.

În diagramele pe compartimente se arată lucrarea desfășurată pe operații, numele persoanelor care colaborează la executarea operațiilor respective, a celor care coordonează lucrarea în ansamblul ei, precum și termenele corespunzătoare.

Lucrările periodice cu termene fixe sînt : lucrările de inventariere, de întocmire a bilanțului, a dărilor de seamă contabile etc. Pentru fiecare din aceste lucrări, contabilul șef alcătuiește din timp planuri detaliate, în care se arată data la care trebuie începută lucrarea, operațiile de executat, ordinea de desfășurare a acestora, persoana răspunzătoare de executare, persoanele desemnate să colaboreze și termenele de execuție.

2. MECANIZAREA LUCRĂRILOR DE CONTABILITATE

Extinderea mecanizării lucrărilor de contabilitate are mare importanță, datorită avantajelor pe care le oferă, și anume : executarea ordonată a lucrărilor respective ; scrierea lor clară și citeață ; eliminarea erorilor de calcul ; stabilirea rapidă și precisă a rulajelor și soldurilor conturilor ; reducerea numărului funcționarilor contabili ; ușurarea muncii de înregistrare contabilă ; executarea rapidă a lucrărilor periodice de contabilitate ; operativitatea etc.

În formele de înregistrare copigrafice mecanice (mai larg folosite la noi în țară) se folosesc mașini de contabilizat diferite, care pot fi clasificate astfel :

— Din punctul de vedere al modului de imprimare :

— *mașini cu imprimare plană*, care permit folosirea registrului jurnal sub formă de caiete legate. La aceste mașini, registrul și fișa de cont sînt așezate orizontal pe masă, iar mașina este montată deasupra pe două șini, care alcătuiesc carul mașinii ;

— *mașini cu imprimare pe sul rotativ*, care necesită ca, atît registrul jurnal, cît și fișele de cont, să fie volante.

La aceste mașini, registrul jurnal (sau centralizatorul) este fixat pe sulul mașinii de contabilizat, iar fișa de cont este suprapusă și fixată pe sul printr-un dispozitiv special de fixare.

Scanned with OKEN Scanner

— Din punctul de vedere al tastaturii (al clapelor și semnelor grafice), se deosebesc :

— *mașini cu tastatură letrică și cifrică,* care permit scrierea titlurilor de conturi și a explicației în litere, deci înregistrările efectuate pot fi citite de oricine ;

— *mașina numai cu tastatură cifrică,* care impun folosirea codurilor cifrate pentru : simbolizarea titlului conturilor, denumirea operației înregistrate, denumirea documentului folosit ca act justificativ etc. Înregistrările executate cu acest fel de mașini se prezintă sub forma a numeroase coloane de cifre, în care se poate orienta numai un cunoscător al codurilor cifrate folosite ;

— *mașini cu tastatură cifrică și termeni ficși,* care, pe lîngă tastatura cifrică, dispun de un număr de taste destinate imprimării diferiților termeni uzuali ca : plată, încasare, vărsămînt, recepționare, eliberare etc.

— Din punctul de vedere al dispozitivelor de calcul.

Pentru efectuarea mecanică a calculelor cu mașinile de contabilizat, se folosesc anumite dispozitive numite „calculatori", care sînt montate pe mașină. *Calculatorii* sînt dispozitive mecanice, prevăzute cu un sistem mecanic de numărare (rotițe dințate), racordat la tastatura cifrică a mașinii contabile. Complexul mecanic dă posibilitatea ca, simultan cu înscrierea unei cifre pe fișa de cont și pe registrul jurnal (sau pe centralizator), această cifră să fie preluată automat de calculator, în cadrul unei operații de adunare sau scădere, după natura operației efectuate, stabilind în cadrul calculatoarelor rulaje sau solduri ;

— *mașinile cu calculatori verticali și orizontali* sînt mașini complexe, care pot executa tot felul de lucrări de contabilitate și de calculație ; pot stabili rulaje și solduri, pot face însumări și diferențe orizontale, utile în calcularea statelor de salarii etc. Aceste tipuri de mașini permit montarea de numeroși calculatori verticali și orizontali și efectuează o variată gamă de calcule ;

— *mașini cu calculatori verticali,* construite pe un număr fix de calculatori (9, 18, 27, 30—50 de calculatori primari și 1—5 calculatori centralizatori). Aceste mașini pot fi adaptate înregistrărilor contabile după forma Maestru-șah și forma pe jurnale, deoarece, permit fixarea anumitor calculatori pentru unele conturi creditoare, a altor calculatori pentru conturile corespondente debitoare, pentru stabilirea de rulaje sau solduri etc. La unele din aceste tipuri de mașini, lucrările de executat sînt ordonate prin anumite *bare de comandă,* alcătuite după nevoie (după felul lucrărilor ce sînt de executat).

În formele de înregistrare prin prelucrări succesive, mașinile de contabilizat folosite au capacitate mare de lucru și sînt foarte costisitoare. De aceea, mecanizarea completă a lucrărilor de contabilitate cu ajutorul acestor mașini poate fi aplicată numai în întreprinderile mari. În cadrul multor ministere economice s-au organizat *stații de contabilitate mecanizată* care execută, pe bază de *abonamente,* lucrări de înregistrare contabilă mecanizată pentru diferite întreprinderi. Asemenea stații se pot organiza și teritorial, de exemplu, centrele de la București și Brașov, care au luat ființă deja și sînt în plină activitate.

Scanned with OKEN Scanner

În afara acestor forme de mecanizare, întreprinderile folosesc mijloace de mică mecanizare, cum sînt :

— maşinile mecanice de adunat şi de scăzut (cu şi fără bandă de înregistrare) ;

— maşinile mecanice de înmulţit şi împărţit ;

— maşinile „de înregistrat" cu 1, 10, 20 sau 30 de calculatori verticali, care pot lucra simplu sau cuplat (maşinile de „Casă", cu totalizatori pe raioane) ;

— maşinile de facturat (pentru întocmirea facturilor emise, sau pentru verificarea facturilor primite).

Toate aceste maşini pot lucra electric sau manual. Ele uşurează munca de întocmire şi calculare a documentelor primare, a documentelor centralizatoare etc. Unele dintre acestea pot fi cuplate cu calculatori electronici, care execută cele patru genuri de operaţii aritmetice : adunare, scădere, înmulţire, împărţire, aplicare de procente etc.

În următorii ani, munca de contabilitate va fi dotată cu mijloace mecanice tot mai perfecţionate, care vor asigura cel mai înalt grad de operativitate şi exactitate în stabilirea datelor contabile şi, în general, a datelor de informatică, necesare muncii de conducere, administrare şi control a întreprinderilor.

E. EXPERTIZA CONTABILĂ ŞI ORGANIZAREA EI ÎN REPUBLICA SOCIALISTĂ ROMÂNIA

În cazurile de neîndeplinire la termen a unor contracte sau a nerespectării anumitor clauze contractuale între întreprinderile contractante se pot naşte neînţelegeri sau chiar litigii. Asemenea litigii se mai pot naşte şi din cauza unor corespondenţe neclare sau confuze, a neglijării răspunsurilor la unele scrisori primite, a neglijenţei sau greşeli în munca gestionarilor etc. De asemenea, pot naşte litigii între întreprindere şi salariaţii săi, cînd se constată lipsuri în gestiunea acestora.

În soluţionarea litigiilor, instanţa de judecată ascultă susţinerea părţilor, iar în cazurile în care se constată deosebiri între afirmaţiile făcute de părţi în faţa instanţei, aceasta — ţinînd seama de puterea probatorie a registrelor de contabilitate — solicită concursul unui tehnician contabil, numit *contabil expert*, pe care îl deleagă să cerceteze scriptele contabile ale părţilor în litigiu şi să stabilească realitatea în problema dată.

Calitatea de *contabil expert* este acordată de Ministerul Finanţelor cadrelor contabile cu înaltă calificare profesională, în urma unor examene, care se ţin la anumite perioade de timp.

În cadrul administraţiilor financiare judeţene, funcţionează cîte un birou al expertizelor contabile, care ţine evidenţa contabililor experţi din judeţul respectiv şi urmăreşte îndeaproape activitatea acestora, în strînsă colaborare cu instanţele judiciare.

Contabilul expert este numit de către organul judiciar care dispune efectuarea expertizei. Organul care dispune efectuarea expertizei contabile judiciare este obligat să menţioneze, în scris, punctele care formează obiectul expertizei, să fixeze termenul de depunere a raportului de ex-

Scanned with OKEN Scanner

pertiză, şi să comunice biroului local pentru expertize contabile numele contabilului expert desemnat.

Termenul pentru efectuarea unei expertize contabile judiciare variază în funcţie de complexitatea lucrărilor necesare a fi efectuate în lămurirea problemei în litigiu.

Contabilii experţi au dreptul, cu încuviinţarea organului care a dispus efectuarea expertizei, să ia cunoştinţă, pentru efectuarea expertizei, de lucrările şi materialele dosarului respectiv, sau pot cere să li se explice faptele şi împrejurările cauzei. În cazul unui material incomplet, contabilul expert aduce aceasta la cunoştinţa organului care a dispus efectuarea expertizei, în scopul completării lui. În acelaşi scop, contabilul expert poate convoca, în scris, părţile, pentru explicaţiile necesare.

De asemenea, el cercetează evidenţele operative, conturile sintetice şi analitice, precum şi actele justificative ale celor două părţi în litigiu, şi orice altă lucrare sau formă de evidenţă pe care o consideră necesară pentru lămurirea cauzei.

Imparţialitatea şi corectitudinea sînt factori extrem de importanţi şi calităţi absolut necesare în efectuarea expertizei contabile.

Asupra lucrărilor de documentare executate şi asupra concluziilor la care a ajuns, cu motivarea respectivă şi arătînd textele legale sau contractuale pe care se sprijină, contabilul expert întocmeşte un *raport de expertiză contabilă,* pe care îl depune la biroul de expertize contabile. Biroul verifică modul în care s-a desfăşurat munca expertului, dacă a ţinut seama de dispoziţiile legale în vigoare etc., apoi înaintează originalul raportului de expertiză contabilă la instanţa de judecată care a ordonat-o.

În cazul în care una din părţi nu este de acord cu concluziile raportului de expertiză contabilă, poate cere o *contraexpertiză contabilă.* Aceasta se execută, de regulă, de un colectiv de doi sau trei experţi contabili, care refac lucrarea de cercetare şi prezintă concluziile lor printr-un *raport de contraexpertiză contabilă,* al cărui circuit este similar cu circuitul raportului de expertiză contabilă.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

* *	Directivele Congresului al X-lea al Partidului Comunist Român.
Nicolae Ceauşescu	Expunere la şedinţa Comitetului Executiv al C.C. al P.C.R. şi a guvernului, din 25 noiembrie 1970.
Ministerul Finanţelor	Norme metodologice privind contabilitatea unităţilor economice — Editura Revista de Contabilitate — supliment tr. I/1971.
Ministerul Finanţelor	Indicaţii privind utilizarea de către organizaţiile economice a formularelor generale cu caracter financiar-contabil, 1969.
Ministerul Finanţelor	Indicaţii metodologice privind forme de înregistrare contabile în condiţiile utilizării maşinilor de contabilizat.
Banca Naţională a R.S. România	Instrucţiuni privind creditarea pe termen scurt şi efectuarea plăţilor între organizaţiile socialiste, Nr. 1/1970.
C. G. Demetrescu, I. Mărculescu, G. Enache, D. Popa-Gligor	Evidenţa Contabilă Generală, Editura de Stat pentru Literatură Ştiinţifică, Bucureşti, 1953.
Colectiv Academia de Studii Economice Bucureşti, Catedra de Contabilitate Generală	Curs de Contabilitate Generală, lito, 1968.
Dimitrie Toma	Mecanizarea lucrărilor de evidenţă şi calcul — Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1969.
Chevalier Jean	Organisation — 2 volume — Ed. Dunod, Paris, 1966.
Cibert A.	Comptabilité Générale — Ed. Dunod, Paris, 1967.
Horowitz Joseph	Critical Poth Scheduling, Pand Perth — New York, 1967.
* *	Revista de Contabilitate Nr. 1, 1971.

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Cap. I. *Evidența economică* 3

A. Evidența economică, componentă a sistemului informațional 3
B. Istoricul evidenței 4
C. Formele evidenței economice 5
D. Sarcinile și importanța evidenței economice socialiste 7
E. Trăsăturile evidenței economice socialiste 7
F. Etaloanele de evidență 8

Cap. II. *Mijloacele, sursele și procesele economice ale întreprinderii* 10

A. Întreprinderea — cadru de organizare și înregistrare contabilă . . . 10
B. Contabilitatea, instrument util în aplicarea și consolidarea gestiunii economice proprii a întreprinderii socialiste 10
C. Mijloace economice ale întreprinderii sau instituției 12
D. Sursele (fondurile) de formare a mijloacelor economice 13
E. Procesele economice din întreprinderea socialistă 16

Cap. III. *Contabilitatea în economia socialistă* 18

A. Obiectul contabilității și definiția ei 18
B. Metoda contabilității 20

Cap. IV. *Documentele* 24

A. Importanța și clasificarea documentelor 24
B. Structura și tipizarea documentelor 27
C. Verificarea documentelor 31
D. Corectarea documentelor 32
E. Păstrarea documentelor și organizarea arhivei 33

Cap. V. *Evaluarea* 36

A. Necesitatea evaluării 36
B. Forme de evaluare 36

Scanned with OKEN Scanner

Cap. VI. *Generalizarea prin bilanț* 41

A. Bilanțul — instrument de prezentare generalizată a situației economice și financiare a întreprinderii 41
B. Prezentarea prin bilanț a mijloacelor economice și a surselor de formare a acestora 42
C. Modificările posturilor de bilanț în urma proceselor economice . . . 43
D. Principiul dublei înregistrări și principiul egalității bilanțiere . . . 49

Cap. VII. *Conturile și regulile lor de funcționare* 53

A. Definiția contului 53
B. Elementele contului 55
C. Feluri de conturi 58
D. Formele conturilor 59
E. Desfășurarea pe conturi a posturilor de bilanț 63
F. Oglindirea în conturi a operațiilor economice 64
G. Regulile de funcționare a conturilor 66
H. Comparație între bilanț și cont 67

Cap. VIII. *Corespondența conturilor* 69

A. Noțiunea de corespondență a conturilor 69
B. Analiză contabilă 70
C. Formula contabilă 72

Cap. IX. *Clasificarea conturilor. Conținutul și funcțiunea lor* 78

I. Prezentarea generală a problemei clasificării conturilor 78
A. Criteriile de clasificare a conturilor 78
B. Caracteristicile conturilor grupate după criteriul modului de funcționare 83
C. Caracteristicile conturilor grupate după criteriul funcțiilor contabile . 84
II. Caracteristicile conturilor grupate după conținutul economic 88
D. Conținutul economic și funcțiile conturilor de mijloace economice . . 88
E. Conținutul economic și funcțiile conturilor de procese economice . . 104
F. Conținutul economic și funcțiile conturilor de fonduri (surse ale mijloacelor economice) 135
G. Conținutul economic și funcțiile conturilor de mijloace sau surse, după sold 146
H. Conturile în afara bilanțului 151

Cap. X. *Registrele* 154

A. Definiția și funcțiile registrelor 154
B. Clasificarea registrelor 154
C. Dispoziții legale și norme obligatorii privind registrele și înregistrările 158

Cap. XI. *Forme de înregistrare contabilă* 163

A. Definiția și clasificarea formelor de înregistrare contabilă 163
B. Tehnica de lucru în diferite forme de înregistrare contabilă 164

Scanned with OKEN Scanner

Cap. XII. *Balanțele de verificare* 178

A. Definiția balanțelor de verificare 178
B. Forme și feluri de balanțe de verificare 179
C. Modul de întocmire a diferitelor balanțe de verificare, cuprinsul acestora și corelațiile care se stabilesc cu ajutorul lor 180
D. Posibilitățile de identificare a erorilor de înregistrare prin balanțele de verificare și corectarea lor 196

Cap. XIII. *Calculația* 199

A. Calculația și felurile ei 199
B. Principiile calculației de dare de seamă 200
C. Metodele de evidență a cheltuielilor de producție și de calculație a prețului de cost 201
D. Procedeele de calculație și de repartizare a cheltuielilor 202

Cap. XIV. *Inventarierea* 205

A. Inventarierea — lucrare de stabilire a existențelor de mijloace și de surse ale întreprinderii 205
B. Clasificarea inventarierilor și termenele de inventariere 207
C. Tehnica lucrării de inventariere 208
D. Comparație între inventar și bilanț 211

Cap. XV. *Darea de seamă* 213

A. Noțiuni generale și clasificarea dărilor de seamă 213
B. Întocmirea bilanțurilor 215
C. Prelucrarea și centralizarea bilanțurilor de către unitățile superioare 219

Cap. XVI. *Organizarea contabilității în cadrul unei întreprinderi sau instituții* 221

A. Normarea contabilității 221
B. Organizarea contabilității într-o întreprindere 223
C. Atribuțiile și răspunderile conducătorului compartimentului financiar-contabil 228
D. Planificarea și mecanizarea lucrărilor de contabilitate 230
E. Expertiza contabilă și organizarea ei în Republica Socialistă România 233

Bibliografie 235

Scanned with OKEN Scanner

Coli tipar: 15.
Nr. planșelor: 1.
Tiraj 12.000+100. legate 1/2
Anul de apariție: 1974.

Tiparul executat sub cd. 128 la I. P. Filaret, str. Fabrica de Chibrituri nr. 9—11, București Republica Socialistă România

Scanned with OKEN Scanner